

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VANESSA MENDES DA AGOSTIN

**A CORRETA ESCOLHA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO COMO ELEMENTO
ESSENCIAL NA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA
EMPRESA COMERCIAL DE AUTOPEÇAS DE CRICIÚMA – SC.**

CRICIÚMA

2012

VANESSA MENDES DA AGOSTIN

**A CORRETA ESCOLHA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO COMO ELEMENTO
ESSENCIAL NA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA
EMPRESA COMERCIAL DE AUTOPEÇAS DE CRICIÚMA – SC.**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado para obtenção do grau de
Bacharel no Curso de Ciências Contábeis
da Universidade do Extremo Sul
Catarinense - UNESC.

Orientador: Prof. Esp. José Luiz Possolli

CRICIÚMA

2012

VANESSA MENDES DA AGOSTIN

**A CORRETA ESCOLHA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO COMO ELEMENTO
ESSENCIAL NA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA
EMPRESA COMERCIAL DE AUTOPEÇAS DE CRICIÚMA – SC.**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado para obtenção do grau de
Bacharel no Curso de Ciências Contábeis
da Universidade do Extremo Sul
Catarinense – UNESC, com linha de
pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 11 de Julho de 2012.

BANCA EXAMINADORA

Prof. José Luiz Possolli - Especialista - UNESC - Orientador

Prof. Érica Regina Preis de Oliveira – Especialista - UNESC

Prof. Marja Mariane Feuser – Especialista - UNESC

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por estar presente em todos os momentos da minha vida, proporcionando calma, sabedoria e muita força de vontade para que pudesse alcançar meus objetivos.

A minha família, que sempre esteve presente, em especial meus pais Gelson e Giovania, por ter me educado de uma forma tradicional, a qual me orgulho muito, me ensinando os valores que tenho hoje, por ter me incentivado a cada vez que pensei em desistir ou me senti desmotivada. As minhas irmãs Georgina e Leticia pela paciência e além de todo o companheirismo que me proporcionam.

Ao meu querido Rodrigo, por todos os momentos que estive ao meu lado, sempre compreensivo, paciente e atencioso.

Ao meu orientador José Luiz Possolli, por toda sua dedicação durante a elaboração deste trabalho e principalmente ao conhecimento o qual compartilhou. Fazendo com que o meu objetivo fosse realizado de forma profissional e compreensiva.

A todos os meus amigos, que tive a oportunidade de conviver durante esses anos, compartilhando momentos de diversão, crescimento e amadurecimento. Aos amigos que conquistei durante o curso de Ciências Contábeis, pelo companheirismo e amizade dedicados por todos esses anos, a tudo o que estes me proporcionaram, trazendo a certeza de que esta amizade ficará para sempre em nossas vidas.

Enfim, agradecer a todos que direta ou indiretamente contribuíram para que este trabalho fosse realizado, e ajudando na conquista deste grande objetivo, me tornando uma pessoa realizada profissional e pessoalmente.

A todos o meu Muito Obrigada!

“Determinação coragem e autoconfiança são fatores decisivos para o sucesso. Se estamos possuídos por uma inabalável determinação conseguiremos superá-los. Independentemente das circunstâncias, devemos ser sempre humildes, recatados e despidos de orgulho”.

Dalai Lama

RESUMO

O presente trabalho teve como principal objetivo, analisar qual o melhor regime de tributação em uma empresa comercial de autopeças de Criciúma – SC. Sendo comparado o Simples Nacional, o Lucro Presumido e o Lucro Real Anual. Assim, o presente estudo contribuiu, através da fundamentação teórica, com esclarecimentos pertinentes a assuntos tributários importantes, auxiliando a entidade objeto do estudo, o zelo pela competitividade existente no mercado e o lucro da organização. Desta forma, no primeiro capítulo delimita-se em apresentar o tema em questão, os objetivos geral e específico, a justificativa do presente trabalho ressaltando a importância e a necessidade do mesmo, e a metodologia utilizada, sendo esta bibliográfica e documental, acompanhada de um estudo de caso. O segundo capítulo traz o embasamento teórico, abordando assuntos relativos aos temas: princípios constitucionais, sistema tributário nacional, o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) pelo regime da cumulatividade e não-cumulatividade, além dos regimes de tributação para a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL): Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Lucro Real Anual e Lucro Real Trimestral. Bem como o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a Substituição Tributária e a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP). Já no terceiro capítulo, apresenta-se o estudo de caso, no qual apurou-se, e realizou-se um comparativo entres os valores devidos nos regimes de tributação Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real Anual, considerando IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CPP. Com o término do trabalho foi possível verificar que a forma de tributação que apresenta menor valor em tributos é o Lucro Real. Entretanto, considerando-se o aspecto econômico, o Simples Nacional é o regime que deve continuar sendo adotado pela empresa objeto de estudo.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, Sistema Tributário Nacional, Regimes de Tributação.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1: Percentuais Utilizados no Arbitramento, Conforme as Atividades	61
Quadro 2: Premissas da Empresa.....	74
Quadro 3: Cálculo do Simples Nacional	75
Quadro 4: Cálculo IRPJ e CSLL – Lucro Presumido	77
Quadro 5: Cálculo PIS e COFINS – Lucro Presumido.....	78
Quadro 6: Cálculo IRPJ e CSLL – Lucro Real Anual.....	79
Quadro 7: Cálculo PIS e COFINS – Lucro Real Anual	80
Quadro 8: Cálculo da CPP – Lucro Presumido e Lucro Real Anual	81
Quadro 9: Comparativo entre os Regimes de Tributação.....	82

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1: Comparativo entre os Regimes de Tributação no período	83
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. - Artigo

CF - Constituição Federal

CIDE - Contribuição Intervenção no Domínio Econômico

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CPP - Contribuição Patronal Previdenciária

CSLL - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DAS - Documento de Arrecadação Simplificado

EFD - Escrituração Fiscal Digital

EPP - Empresa de Pequeno Porte

FCONT - Controle Fiscal Contábil de Transição

FINSOCIAL - Fundo de Investimento Social

GPS – Guia da Previdência Social

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações do Estado de Santa Catarina

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ITCMD - Imposto Sobre Transmissão Causa *Mortis* e Doação

ITR - Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural

LA - Lucro Arbitrado

LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real

LC - Lei Complementar

LP - Lucro Presumido

LR - Lucro Real

ME - Microempresa

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

RFB - Receita Federal do Brasil

RICMS – Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações do Estado de Santa Catarina

RIR - Regulamento do Imposto de Renda

SC – Santa Catarina

SN - Simples Nacional

SPED - Sistema Público de Escrituração Digital

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	TEMA E PROBLEMA	14
1.2	OBJETIVOS	15
1.3	JUSTIFICATIVA	15
1.4	METODOLOGIA	17
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1	CARGA TRIBUTÁRIA NACIONAL	19
2.2	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	20
2.2.1	Evasão Fiscal	20
2.2.2	Elisão Fiscal	21
2.3	CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	22
2.4	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	23
2.4.1	Princípios Constitucionais Tributários	24
2.4.1.1	Princípio da Legalidade	24
2.4.1.2	Princípio da Anterioridade	25
2.4.1.3	Princípio da Irretroatividade	26
2.4.1.4	Princípio da Igualdade ou Isonomia	26
2.4.1.5	Princípio da Capacidade Contributiva	26
2.4.1.6	Princípio da Vedação do Confisco	27
2.4.2	Tributos	27
2.4.2.1	Espécies de Tributos	28
2.4.2.1.1	<i>Impostos</i>	<i>29</i>
2.4.2.1.2	<i>Taxas</i>	<i>29</i>
2.4.2.1.3	<i>Contribuições de Melhoria</i>	<i>30</i>
2.4.2.1.4	<i>Contribuições Sociais</i>	<i>32</i>
2.4.2.1.5	<i>Contribuições Econômicas</i>	<i>32</i>
2.4.2.1.6	<i>Empréstimos Compulsórios</i>	<i>33</i>

2.4.3 Competência Tributária.....	34
2.5 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS/PASEP E CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.....	36
2.5.1 Contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS.....	37
2.5.2 Alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS.....	37
2.5.3 Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS	38
2.5.4 Modalidades de Apuração do PIS/PASEP e da COFINS.....	39
2.5.4.1 PIS/PASEP e COFINS Cumulativo.....	39
2.5.4.2 PIS/PASEP e COFINS Não-cumulativo.....	40
2.5.4.3 Créditos de PIS/PASEP e COFINS	41
2.6 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO PARA APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL	44
2.6.1 Lucro Real	44
2.6.1.1 Pessoas Jurídicas Obrigadas a Tributar pelo Lucro Real	45
2.6.1.2 Formas de Apuração do Imposto.....	45
2.6.1.3 Lucro Real Trimestral.....	46
2.6.1.4 Lucro Real Anual	46
2.6.1.5 Receita Bruta	49
2.6.1.6 Principais Adições à Base de Cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social Apurado com Base no Lucro Real	50
2.6.1.7 Principais Exclusões à Base de Cálculo do Imposto de Renda e a Contribuição Social com Base no Lucro Real.....	51
2.6.1.8 Compensação de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL.....	51
2.6.1.9 Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR	52
2.6.2 Lucro Presumido	53
2.6.2.1 Requisitos à Opção.....	53
2.6.2.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ	55
2.6.2.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	56
2.6.3 Lucro Arbitrado.....	58

2.6.3.1	Autoarbitramento	59
2.6.3.2	Arbitramento de Ofício	60
2.6.3.3	Percentuais de Arbitramento quando Conhecida a Receita Bruta	60
2.6.3.4	Percentuais de Arbitramento quando não Conhecida a Receita	61
2.6.4	Simples Nacional	62
2.6.4.1	Conceito de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte	64
2.6.4.2	Requisitos para Opção	64
2.6.4.3	Regras de Exclusão	66
2.7	ICMS	68
2.7.1	Alíquotas.....	69
2.8	ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	70
2.9	CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PREVIDENCIÁRIA – CPP	71
3	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	73
3.1	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	73
3.2	APRESENTAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS	74
3.2.1	Cálculo Simples Nacional	75
3.2.2	Simulação do Cálculo Lucro Presumido	76
3.2.2.1	Simulação do Cálculo do IRPJ e da CSLL.....	76
3.2.2.2	Simulação do Cálculo do PIS/COFINS Cumulativo	77
3.2.3	Simulação do Cálculo Lucro Real Anual	78
3.2.3.1	Simulação do Cálculo do IRPJ e da CSLL.....	79
3.2.3.2	Simulação do Cálculo do PIS/COFINS Não-Cumulativo	80
3.2.4	Simulação do Cálculo da CPP	81
3.3	ANÁLISE DOS DADOS OBTIDOS	81
3.3.1	Comparativo Simples Nacional x Lucro Presumido x Lucro Real.....	82
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	85
	REFERÊNCIAS	87
	ANEXO.....	94
	ANEXO A - Demonstração do Resultado do Exercício 2011.....	95

1 INTRODUÇÃO

No desenvolvimento deste trabalho será realizada uma análise dos regimes de tributação que podem ser adotados em uma empresa comercial de autopeças de Criciúma-SC, avaliando qual a melhor opção. Esta análise faz parte do planejamento tributário e é importante para o desenvolvimento e crescimento das organizações.

Assim, neste capítulo, será apresentado o problema objeto de estudo. Em seguida evidencia-se de forma direta os objetivos, tanto geral como específicos. Logo após, a justificativa e a metodologia adotadas para a elaboração deste trabalho.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Ao constituir-se uma empresa é fundamental que seja definido o regime tributário a ser adotado, levando-se em consideração aspectos financeiros e econômicos. Tal definição faz parte do planejamento tributário, essencial, também, para as empresas já em atividade.

Entre os regimes de tributação existentes no Brasil, tem-se: o Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado. Cada um tendo suas particularidades e normas a serem seguidas, a partir de sua opção.

Os empresários preocupam-se muito com o futuro de suas empresas e todos os gastos e lucros que a empresa esta apresentando. Para isso, nada mais importante do que planejar e avaliar quais as medidas a serem tomadas, se o regime adotado para o negócio estudado é adequado. O planejamento tributário pode e deve ser executado em todo o tipo e tamanho de empresa, independentemente de sua atividade.

Sendo assim, surge o seguinte questionamento: qual o melhor regime de tributação a ser adotado, Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real, para

uma empresa comercial de autopeças de Criciúma-SC, considerando os aspectos tributários e financeiros da instituição?

1.2 OBJETIVOS

Este trabalho tem como objetivo geral analisar a viabilidade de alteração do regime de tributação de uma comercial de autopeças optante do Simples Nacional, para o Lucro Real ou Lucro Presumido.

Os objetivos específicos são:

- ✓ Descrever os Princípios Constitucionais Tributários;
- ✓ Descrever o Sistema Tributário Nacional;
- ✓ Apresentar os Regimes de Tributação;
- ✓ Demonstrar o comparativo dos Regimes de Tributação.

1.3 JUSTIFICATIVA

Com o elevado índice da carga tributária brasileira, os empresários tem a necessidade de verificar a situação atual da empresa e planejar se outros regimes de tributação poderiam lhe proporcionar mais benefícios. Algumas instituições veem proporcionando este crescimento às empresas. Como exemplo, temos o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, os CRC's – Conselho Regional de Contabilidade e também os Sindicatos das Organizações Contábeis, que estão cada vez mais aprimorando seus meios de comunicação, levando informações fidedignas aos profissionais da área contábil.

Com a informação correta, as empresas tem capacidade de planejar seu crescimento e aprimorar suas atividades do dia-a-dia. Os profissionais contábeis desempenham papel importante, com o intuito de aumentar receitas e reduzir despesas, sendo indispensável que as empresas tenham estes em seu quadro de colaboradores.

Um planejamento tributário é de essencial importância para o funcionamento perfeito de todas as organizações, haja vista que uma empresa não pode operar sem um planejamento adequado. Entre outros, o planejamento tributário visa facilitar as funcionalidades utilizadas na rotina das empresas, avaliando os diversos benefícios existentes para cada regime de tributação.

Visando em todo o momento a lucratividade, acompanhada de sua responsabilidade social e ambiental, os empresários estão cada vez procurando beneficiar-se de forma lícita, por meio da elisão fiscal, da redução de tributos, tributos estes que englobam impostos, contribuições de melhoria, taxas, contribuições sociais e contribuições econômicas, aplicadas pelos entes Federal, Estaduais e Municipais.

O fato dos regimes de tributação, individualmente, apresentarem diversas particularidades e normas a serem seguidas, gera dúvida no momento de decidir por qual optar, tendo que ser levado em consideração os aspectos tributários e legislativos a serem seguidos.

Para sanar estas dúvidas é preciso estar preparado, buscando profissionais que proporcionam às empresas a atualização constante da legislação tributária. Este é um passo que possibilita enorme benefício à empresa.

Assim, destaca-se a importância desta pesquisa, pois os resultados que serão obtidos poderão auxiliar outras empresas de autopeças, no momento de escolher seu regime de tributação, visando reduzir a carga tributária, gerando economia financeira para a instituição.

Este estudo também possibilita significativa relevância no âmbito social, pois o comparativo realizado neste trabalho leva em consideração a elevada carga tributária brasileira e os rendimentos obtidos pelas empresas. Sendo assim, feita uma análise de qual reflexo um planejamento tributário iria reduzir estes gastos tributários, possibilitando investir no crescimento da entidade e de seus colaboradores.

1.4 METODOLOGIA

Dando seguimento ao trabalho se faz necessário conhecer os procedimentos metodológicos, a escolha destes procedimentos é de grande importância para o desenvolvimento de um trabalho. De acordo com Andrade (2005, p. 119), é um “conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos”.

O procedimento utilizado nesta pesquisa foi o estudo de caso, pesquisa bibliográfica e pesquisa documental.

Estudo de caso, segundo Gil (1996, p. 58), é “caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento [...]”. O referido trabalho foi desenvolvido com análise e coleta de dados em uma empresa do ramo comercial de autopeças.

Pesquisa bibliográfica, conforme Oliveira (1999, p. 119), “tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizam sobre determinado assunto ou fenômeno.” Para o desenvolvimento da pesquisa bibliográfica foi necessário uma pesquisa detalhada em publicações relacionadas com planejamentos estratégicos e gerenciais, com enfoque tributário.

Na sequência, realizou-se pesquisa documental, na qual foram utilizadas informações disponibilizadas pela empresa em análise, relatórios e registros contábeis e fiscais realizados de forma gerencial.

Nesse sentido, segundo Gil (1996, p. 73) salienta-se que,

existem, de um lado, os documentos de primeira mão, que não receberam qualquer tratamento analítico, tais como: documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, diários, filmes, fotografias, gravações etc. De outro lado, existem os documentos de segunda mão, que de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas etc.

No que se refere à abordagem do problema, ocorreu de forma mista, ou seja, realizou-se análise qualitativa e quantitativa. Na pesquisa qualitativa “os dados são analisados de forma indutiva, sem o objetivo maior de confirmar hipóteses, mas

de construir abstrações sobre o fato estudado na medida em que as informações forem sendo agrupadas em categorias, inter-relacionadas.” (VIANNA, 2001, p.123)

Creswell (2007, p.46) destaca que,

na pesquisa qualitativa, os investigadores usam a leitura de maneira consistente com as suposições de aprendizado do participante, e não para prescrever as questões que precisam ser respondidas sob o ponto de vista do pesquisador. Uma das principais razões para conduzir um estudo qualitativo é que o estudo é exploratório. Isso significa que ainda não foi escrita muita coisa sobre o tópico ou sobre a população em estudo, e o pesquisador tenta ouvir os participantes e construir um entendimento baseado nas ideias deles.

O método quantitativo “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, médias, desvio-padrão, às mais complexas” (RICHARDSON, 1999, p.70).

Sendo assim, a pesquisa quantitativa enfatiza a análise de dados possibilitando compreender de forma mais abrangente e precisa, os cálculos a serem apurados nos regimes de tributação.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo serão abordados aspectos do sistema tributário nacional, planejamento tributário e carga tributária nacional, sendo que o sistema tributário nacional foi subdividido em princípios constitucionais tributários, competência tributária e tributos.

2.1 CARGA TRIBUTÁRIA NACIONAL

As informações disponibilizadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, no ano de 2011, demonstram que foram arrecadados R\$ 969.907 milhões, somando arrecadações das receitas administradas pela RFB, e de outras recolhidas por DARF ou GPS, que são administradas por outros órgãos.

Pêgas (2007) conceitua carga tributária como a parcela que é retirada da economia para o pagamento dos tributos, sendo este repassado aos entes federais, estaduais e municipais. Os tributos que formam esta carga são aqueles pagos pelos cidadãos diariamente a órgãos estaduais, federais e municipais.

No âmbito estadual, a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, em seu boletim informativo referente ao 1º semestre de 2011, apresenta uma arrecadação de R\$ 7,49 bilhões, compreendendo impostos, taxas e repasses da União, tendo um aumento de 17,64% em relação ao mesmo período do ano anterior.

Neste contexto é definido o Produto Interno Bruto – PIB. Em sua obra, Pêgas (2007) define o PIB como a soma de tudo o que foi produzido nacionalmente em determinado período. Esta informação é divulgada oficialmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, o qual apresentou que em 2011 houve um crescimento de 2,7%, totalizando em R\$ 4,143 trilhões. A carga tributária nacional em relação ao PIB no ano de 2011 foi de 36,2%.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário tem como objetivo estruturar os atos e negociações jurídicas que a instituição pretende realizar. Para Fabretti (2004, p. 139), “sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor **realmente devido** por lei.” Para que esta redução seja realizada de forma eficaz se faz necessário realizar uma pesquisa antes de cada operação, a fim de verificar sua veracidade jurídica.

Fabretti (2004) sustenta que todas as análises devem ser realizadas para cada situação isoladamente, para localizar possíveis lacunas ou “brechas” na legislação que possam ser utilizadas e beneficiar a instituição, sem contrariar a previsão legal.

A economia tributária resultante desta pesquisa é conceituada como elisão fiscal, de acordo com Fabretti (2004), sendo adotada a de alternativas legais menos onerosas. Em contrapartida, os atos adotados em desacordo com a legislação são avaliados como evasão fiscal.

Todo e qualquer administrador tem o objetivo de maximizar os lucros e minimizar os gastos e perdas, restando evidente a importância do planejamento tributário, tanto quanto os planejamentos de vendas, marketing, entre outros.

Com as diversas alterações legislativas é necessário que se tenha uma boa assessoria contábil e jurídica, para que o planejamento seja realizado de forma eficaz e que cumpra com todas as exigências. Com um bom planejamento é possível competir no mercado globalizado com perspectivas de atingir e garantir um bom retorno para a entidade.

2.2.1 Evasão Fiscal

A evasão fiscal é considerada um meio utilizado por contribuintes que, mesmo obrigados a entregar uma determinada soma de dinheiro ao governo, usam de meios para eliminar, reduzir ou amenizar este montante na forma de tributos.

Oliveira (2005, p. 170) diz que “a evasão fiscal pode ser conceituada como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária”.

O procedimento de evasão fiscal é uma forma ilícita, pois ocorre após a obrigação tributária já existir. Está previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, conhecida como a Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Assim, o contribuinte utiliza-se da evasão fiscal para não cumprir sua obrigação tributária, não realizando o devido pagamento ou cumprimento de suas obrigações com o Fisco.

2.2.2 Elisão Fiscal

A elisão fiscal trata-se da forma lícita de reduzir, ou obter economia de tributos devidos, utilizando-se do planejamento tributário. Para isto o contribuinte deve organizar sua vida financeira e tributária.

De acordo com Greco (1998, apud Oliveira, 2005, p. 171),

A postura dominante no Brasil é a de que o contribuinte possa realizar qualquer planejamento tributário, desde que se utilize de meios lícitos, antes do fato gerador, sem simulação, buscando fazer com que o fato gerador: a) não ocorra; b) ocorra em dimensão menor do que aquela em que poderia se verificar; ou c) tenha sua exigência postergada.

Assim, a elisão fiscal permite que o contribuinte utilize-se do planejamento tributário, para que, antes de ocorrido o fato gerador, ele consiga eliminar ou economizar sua obrigação para com o Fisco.

2.3 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Aplicada como uma ramificação da contabilidade, evidencia os conceitos, princípios e normas da contabilidade e principalmente da legislação tributária, como traz o autor Fabretti (2001).

Este ramo da contabilidade demonstra que o Direito e a Contabilidade se completam, e aplicados de forma correta levam diversos melhoramentos à entidade. Esta parceria visa a apuração exata da situação financeira, patrimonial e econômica da empresa.

Fabretti (2001, p. 29) afirma que:

O objeto da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando- o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extracontábil as exigências das legislações do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro determinado a *base de cálculo fiscal* para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

Com dedicação em estudos, registros e controles, este objetivo pode ser alcançado. Para tanto, é necessário ter em mãos as informações precisas, geradas pela instituição ao longo do exercício, para a devida escrituração contábil de suas movimentações.

2.4 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional é disciplinado pela Lei nº 5.172/66, que em seu art. 2º assim prescreve:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n.18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

O Sistema Tributário Nacional, de forma geral, é considerado como o conjunto de todos os tributos que existem no Estado. Denari (2008) comenta que não se trata somente do conjunto dos tributos, mas também das normas aplicadas a eles, formando, assim, um sistema integrado de todas essas normas.

Pode-se entender que este sistema é composto pelos tributos que são instituídos pelos órgãos Federais, Estaduais e Municipais, respeitando as normas, aplicados por cada ente público, separadamente.

De acordo com Santos (1967, p. 6), “Sistema tributário, no sentido exato, é a totalidade dos tributos arrecadados no país e todo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder impositivo [...]”. A expressão sistema tributário geralmente é utilizada para todos os tributos, sem distingui-los em federais, estaduais ou municipais.

O Sistema Tributário Nacional compreende alguns outros itens além dos tributos. Em sua obra, Santos (1967, p. 8) menciona os itens que o sistema tributário abrange:

a) os tributos definidos pela Constituição e que são efetivamente arrecadados; b) os dispositivos constitucionais em matéria tributária e as leis complementares da mesma natureza; c) as resoluções tributárias do Senado Federal; d) as leis federais, estaduais e municipais que, nos limites das respectivas competências, disciplinam a tributação; e) os regulamentos de leis tributárias, das citadas esferas tributantes, nos limites de sua competência.

Em relação ao limite que o governo tem de tributar, Oliveira (2005, p. 51) fala que:

a existência de um sistema tributário estará sempre vinculada à cobrança de tributos que fazem parte não só de um conjunto com um fim específico, mas, também, que estejam constantemente em consonância entre eles e com as normas que os regulamentam, limitando o poder do Estado de tributar livremente.

As normas regulamentadoras dos tributos devem obedecer a determinados princípios. Assim, é importante conhecer com maior profundidade os princípios constitucionais tributários, quais são os tributos existentes no Brasil e a competência tributária para instituí-los.

2.4.1 Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios constitucionais tributários podem ser avaliados como indispensáveis na elaboração e aplicação das normas jurídicas.

Dentre os princípios existentes, destacam-se para este trabalho o Princípio da Legalidade, da Anterioridade, Irretroatividade, da Igualdade ou Isonomia, Capacidade Contributiva e o Princípio da Vedação do Confisco.

Os princípios citados tem a função de limitar os entes públicos no poder de tributar e aplicar as normas tributárias.

2.4.1.1 Princípio da Legalidade

No Princípio da Legalidade é possível entender que somente a lei pode criar, extinguir ou modificar tributos.

Em seu art. 150, inciso I, a Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem uma lei anterior que o estabeleça.

Assim, não é possível instituir, aumentar ou criar qualquer tributo, sem que este tenha sido realizado por meio de lei Estadual, Federal, Municipal ou Distrital, estabelecendo esta situação.

2.4.1.2 Princípio da Anterioridade

O Princípio da Anterioridade pode ser explicado no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, de 1988: “Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

O parágrafo 1º deste mesmo artigo traz exceção à regra: “Art. 150. [...] § 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II”.

Os tributos citados neste parágrafo são: Artigo 148, I: “I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.” Artigo 153: “I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; [...] IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.” Artigo 154: “[...] II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

Além destes aspectos a serem considerados, a legislação ainda trata da noventena, a qual está contida no artigo 150, III, *c*, da Constituição Federal, de 1988, o qual determina que o tributo não pode ser cobrado: “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando o disposto na alínea *b*.”

O parágrafo 1º da CF/88 art. 150 traz algumas exceções para esta situação: “[...] e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”.

Assim, é necessário que seja observado as exceções citadas acima em relação ao princípio da anterioridade, para que todas as operações realizadas estejam atendendo a previsão legal vigente.

2.4.1.3 Princípio da Irretroatividade

A Irretroatividade da lei, estabelecida no art.150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, de 1988, mostra que “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.”

Desta forma, é possível identificar que nenhum tributo pode ser cobrado relativo a fatos geradores anteriores a data de vigência da lei que os criou ou majorou.

2.4.1.4 Princípio da Igualdade ou Isonomia

Tal princípio visa igualar o tratamento entre os entes públicos e seus contribuintes. Em seu artigo 150, a CF/88 estabelece que é vedado: “ [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Assim, consegue-se presumir que os contribuintes que se encontrarem em situação equivalente, deverão ter idêntico tratamento tributário.

2.4.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva

No que se refere ao Princípio da Capacidade Contributiva, o art. 145 da Constituição Federal, de 1988, em seu § 1º, deixa claro:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetivamente a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Este princípio é aplicado sobre as receitas alcançadas pelos contribuintes, levando em consideração que quanto maior for este faturamento, maior será o valor do imposto devido.

2.4.1.6 Princípio da Vedação do Confisco

O Princípio da Vedação do Confisco pode ser observado no artigo 150 da CF/88 inciso IV: “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

O efeito confiscatório é determinado pela tributação excessiva de um determinado bem, de maneira a acarretar sua inutilização. Como exemplo, temos o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, ao aplicar-se uma alíquota excessiva ao valor do imposto sobre o veículo, de modo a que o proprietário seja penalizado, está-se diante de um tributo de efeito confiscatório.

2.4.2 Tributos

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 3º ao 5º, faz definição a tributos: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para que possa ser compreendido o que trata o artigo acima, define-se prestação pecuniária, de acordo com Oliveira et. al. (2003, p. 21) como: “prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente,

inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço.”

Fica evidente que os tributos cobrados pelos órgãos não podem ser arrecadados por meio de “troca”, devem ser liquidados em moeda corrente nacional, sendo ilegal qualquer outra forma de pagamento. Porém, tem-se o conhecimento de que somente a lei pode vir a instituir alguma providencia que autorize receber imóveis ou outras formas de pagamento para sanar o débito, sendo de grande importância ficar atento quando existe essa autorização.

No que se refere à natureza jurídica de tributo, o artigo 4º do Código Tributário Nacional (2012) afirma que: “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

Desta forma, definem-se quais são os tributos impostos pela Constituição Federal e Código Tributário Nacional e suas principais características.

2.4.2.1 Espécies de Tributos

As espécies de tributos são definidas pelo artigo 145 da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I – impostos;
II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

A fim de complementar, Fabretti (2001) afirma que os tributos podem ser tributos vinculados e tributos não vinculados, sendo que os tributos não vinculados não possuem vínculo a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo,

sendo o tributo vinculado o oposto. Para isso devem-se conceituar os tributos citados acima.

2.4.2.1.1 Impostos

O Código Tributário Nacional (2012), em seu artigo 16, define imposto como: “[...] o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Assim, trata-se de um tributo não vinculado.

Neste mesmo sentido, Fabretti (2004, p. 51) afirma que impostos: “São os que, uma vez instituído por lei, são devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não estão vinculados a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo”.

Nos artigos 153, 154 e 155 da Constituição Federal, estabelece-se à União, aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos. Dentre eles, como exemplo, podemos citar impostos como: IPI – Imposto sobre produtos industrializados, ITR – Imposto sobre propriedade territorial rural, ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, entre outros.

2.4.2.1.2 Taxas

As taxas são tributos vinculados, está diretamente ligada a uma prestação de serviço ou atividade exercida pelo serviço público ou poder de polícia.

O Código Tributário Nacional, no artigo 77, faz definição às taxas:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

De acordo com Oliveira (2005) as taxas tem característica de tributo vinculado, sendo que a taxa somente é cobrado no uso de algum serviço ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado.

No artigo 78 do Código Tributário (2012) tem-se a definição de poder de polícia:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Oliveira (2005) traz como exemplo de taxas cobradas pela prestação de serviços pelo Estado, a taxa de coleta de lixo, de água e esgoto, taxa de licenciamento para funcionamento e alvará municipal, taxa para emissão de documentos, entre outras.

2.4.2.1.3 Contribuições de Melhoria

O conceito de contribuições de melhoria está disposto no artigo 81 do Código Tributário Nacional (2012):

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Caracterizada como um tributo vinculado, este tributo está vinculado somente à obra a qual a contribuição será destinada. Para que se possa criar contribuições de melhoria, o artigo 82 do Código Tributário impõe alguns limites:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos: I - publicação prévia dos seguintes elementos: a) memorial descritivo do projeto; b) orçamento do custo da obra; c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; d) delimitação da zona beneficiada; e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas; II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior; III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial. § 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização. § 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Fabretti (2001) afirma que esta contribuição raramente é cobrada em decorrência de todos os limites impostos no artigo 82, e nas poucas vezes que foi cobrada não atendeu os requisitos dispostos na legislação.

Em decorrência de todas as exigências burocráticas, a contribuição de melhoria raramente tem sido cobrada no território brasileiro. Nas poucas tentativas que houveram de realizar a cobrança desta contribuição, deixou-se de atender os requisitos mínimos exigidos pela Lei (PÊGAS, 2007).

Caracterizada como um tributo vinculado, este tributo está vinculado somente a obra a qual a contribuição será destinada. Ao ser aplicado deve ter caráter legal, porém como isso não aconteceu, foram poucas as vezes que se utilizou desta modalidade de contribuição.

2.4.2.1.4 Contribuições Sociais

As contribuições sociais, como relata Pêgas (2007), estão sendo consideradas como uma quarta espécie de tributo por diversos autores da área do direito tributário. As contribuições sociais estão elencadas na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, e incidem sobre a folha de salário e de terceiros- INSS, faturamento ou receita (COFINS) e sobre o lucro (CSLL), conforme consta no art. 195 da CF/88:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuições sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Fazendo uma análise, em relação ao custo benefício para o contribuinte, Fabretti (2001) escreve em seu livro Contabilidade Tributária que em alguns momentos as contribuições sociais tem impacto de imposto, outro momento de taxa. Assim, é considerado um tributo mesclado de taxa e imposto.

2.4.2.1.5 Contribuições Econômicas

As contribuições econômicas são tributos de competência exclusiva da União, previstos no art. 149 da Constituição Federal de 1988:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas [...].

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) é considerada uma das contribuições econômicas mais conhecidas, instituída pela Lei nº Lei nº 10.168/00 que financia o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação.

A fim de complementar, Pêgas (2007) afirma que as contribuições econômicas são representadas basicamente pela CIDE, além daquelas autorizadas em lei para representação de sindicatos e profissões regulamentadas.

As anualidades pagas pelos contadores ao Conselho Regional de Contabilidade, os advogados à Ordem dos Advogados do Brasil e os médicos ao Conselho Regional de Medicina, são considerados contribuições econômicas, uma vez destinados à representação de sindicatos e profissões regulamentadas.

2.4.2.1.6 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios são tributos de competência exclusiva da União, estão previstos no art. 148 da CF/88:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Para complementar Fabretti (2004) afirma que mesmo tendo natureza tributária, o empréstimo compulsório, conforme entendimento específico da doutrina

e da jurisprudência, este deve ser devolvido. Entretanto, a Constituição Federal não estipulou prazo para esta restituição, entende-se que este prazo deve ser determinado na lei complementar que o instituir.

2.4.3 Competência Tributária

A Constituição Federal de 1988 atribui competência tributária aos entes federativos para criar, modificar e extinguir tributos, por meio de lei, visando a sua autonomia financeira. Para defini-la melhor, Ávila (2007, p. 101) afirma que:

A competência tributária traduz o poder outorgado pela Constituição Federal à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para que instituam tributos. Apenas as pessoas dotadas de representação política é que possuem poder para instituir tributos, desde que o façam mediante lei do respectivo parlamento.

O Código Tributário Nacional faz referência a competência tributária para a instituição de tributos:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos. Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. § 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir. § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos. Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Existe uma subdivisão dos diversos impostos, nos quais são direcionados por entes federativos. Desta forma, estão previstos nos arts. 153 e 154 da CF/88, os impostos que compete à União instituir:

- Importação de produtos estrangeiros;
- Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- Rendas e proventos de qualquer natureza;
- Produtos industrializados;
- Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários;
- Propriedade territorial rural;
- Grandes fortunas.

Já os impostos que compete aos Estados e ao Distrito Federal, consta no art. 153 da CF/88:

- Transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos;
- Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- Propriedade de veículos automotores.

E os impostos que compete aos Municípios, estão previstos no art. 156 da CF/88:

- Propriedade predial e territorial urbana;
- Transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

O índice elevado de tributos no Brasil tem estimulado o governo e os empresários em favor de mudanças no Sistema Tributário Nacional, tendo como

principal foco o combate à corrupção, a redução de tributos e o crescimento econômico nacional.

2.5 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS/PASEP E CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

O Programa de Integração Social – PIS/PASEP está previsto na Lei Complementar nº 7/70, em seu art. 1º, com a seguinte finalidade: “Art. 1º. É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”.

Santos e Barros (2008) afirmam que mesmo sendo aprovada em 1970, esta lei teve algumas mudanças significativas, que começaram a ocorrer no final do ano de 2002, no que se refere à alíquota, base de cálculo e universo de contribuintes.

Já a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS está prevista na Lei Complementar nº 70, de 1991. Em seu art. 1º, assim dispõe: “[...] fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda [...]”. Neste artigo da legislação fica claro que esta contribuição se destina às atividades ligadas à saúde, assistência e previdência social.

A instituição desta contribuição trouxe a extinção do Fundo de Investimento Social, conhecido como FINSOCIAL, criado pelo Decreto-Lei nº 1940/82. Como foi considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, este veio a ser extinto por meio da Lei Complementar nº 70/91, entrando em vigor a COFINS.

2.5.1 Contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS

A Lei nº 9.715/98, em seu art. 2º, informa que a apuração mensal do PIS/PASEP e da COFINS será calculada sobre o faturamento de “[...] pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda [...]”.

O Decreto nº 4.524/02, em seu art. 3º, define quem são os contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS:

Art. 3º São contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 60, Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º, Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º, e Lei nº 10.431, de 24 de abril de 2002, art. 6º, inciso II).

§ 1º As entidades fechadas e abertas de previdência complementar são contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS na modalidade de incidência prevista neste artigo, sendo irrelevante a forma de sua constituição.

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo, sujeitam-se às disposições deste Decreto.

Assim, somente as pessoas jurídicas com as características mencionadas acima é quem devem recolher o PIS/PASEP e a COFINS.

2.5.2 Alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS

As alíquotas a serem aplicadas sobre o faturamento mensal das empresas variam de acordo com o regime de tributação adotado, podendo ser de 0,65%(sessenta e cinco décimos por cento) para o regime da cumulatividade e de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco por cento) para o regime da não-cumulatividade.

Em relação a COFINS, para o regime da cumulatividade a alíquota aplicável é de 3,0% (três por cento), e para o regime da não-cumulatividade é de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Tanto o PIS/PASEP quanto a COFINS nasceram na modalidade cumulativa. A possibilidade de descontar créditos do PIS/PASEP surgiu com a Lei nº 10.637/02, que introduziu a modalidade não cumulativa. Em relação a COFINS não cumulativa, esta surgiu com a edição da Lei nº 10.833/03. Quanto às modalidades de tributação mencionadas acima, Cumulatividade e Não-Cumulatividade, serão tratadas em capítulo específico a seguir.

2.5.3 Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS

A base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS é o faturamento mensal alcançado pela empresa. A Lei nº 9.718/98, em seu art. 3º, § 2º, determina o que será excluído deste faturamento para determinação da base de cálculo:

[...] - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - REVOGADO

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

Para se chegar à base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é necessário excluir do faturamento mensal realizado todas as receitas listadas na legislação, acima mencionadas.

2.5.4 Modalidades de Apuração do PIS/PASEP e da COFINS

Para o de cálculo do PIS/PASEP e COFINS existem duas modalidades: a Cumulativa e a Não-Cumulativa. Como regra geral, pode-se dizer que as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro real estão obrigadas ao Regime Não-Cumulativo do PIS/PASEP e COFINS, já as optantes pelo Lucro Presumido e Lucro Arbitrado estão obrigadas ao Regime Cumulativo.

2.5.4.1 PIS/PASEP e COFINS Cumulativo

Está previsto na Lei Complementar nº 7, de 1970, o regime Cumulativo para a apuração do PIS/PASEP; e na Lei Complementar nº 70, de 1991, para a COFINS. No regime cumulativo, Rodrigues et. al. (2008, p. 341) informa que são contribuintes da COFINS e do PIS/PASEP:

As pessoas jurídicas de direito privado em geral e as que lhes são equiparadas para a legislação do Imposto de Renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional e aquelas sujeitas à modalidade não cumulativa da contribuição.

De acordo com a RFB, em sua publicação a respeito dos regimes de incidência, a base de cálculo para o regime cumulativo se trata do total das receitas da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos.

Quanto aos contribuintes que estão sujeitos ao regime cumulativo, Santos (2007) faz referência a eles com base na Lei nº 10.637/02 e na Lei nº 10.833/03:

- a) as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- b) as sociedades cooperativas, com exceção as de produção agropecuária e as de consumo;
- c) as pessoas jurídicas, entidades financeiras e assemelhadas, referidas no art. 3º, §§ 6º, 8º e 9º, da Lei nº 9.718/98.
- d) empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transportes de valores, referidas na Lei nº 7.102/83.

Sendo assim, as pessoas jurídicas acima mencionadas, que realizam apuração de PIS/PASEP e COFINS no regime da cumulatividade, não poderão apropriar créditos pela aquisição de mercadorias ou despesas.

2.5.4.2 PIS/PASEP e COFINS Não-cumulativo

A não-cumulatividade do PIS/PASEP está prevista na Lei nº 10.637/02 e a da COFINS na Lei nº 10.833/03. A RFB realizou uma publicação sobre o regime de incidência não-cumulativo, no qual informa que neste é permitido realizar o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

Desta forma, com o desconto destes créditos da receita, existe a compensação do valor do tributo pago na operação anterior.

Para complementar, Ferreira (2008, p. 377) destaca que “admite o direito de crédito relativo à entrada de mercadorias, bens e serviços no estabelecimento do contribuinte, além de permitir o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica”.

A RFB (2012) informa as exceções aplicadas a este regime:

as instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei nº 7.102, de 1983, e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo).

Tendo em vista que o regime da não-cumulatividade permite que a apuração realizada aproveite créditos, para PIS e COFINS, será demonstrado abaixo quais são estes créditos de forma mais detalhada.

2.5.4.3 Créditos de PIS/PASEP e COFINS

O regime da não-cumulatividade permite que a empresa aproveite créditos de PIS/PASEP e COFINS.

a) Créditos do PIS/PASEP

O valor devido de PIS/PASEP é calculado com base no faturamento, aplicando-se a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco por cento). Deste valor apurado as empresas podem descontar alguns créditos, conforme está disposto no art. 3º da Lei nº 10.637/02:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

c) no §§ 1º e 1ºA do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – VETADO

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII – edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII – bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

IX – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

A Lei nº 10.637/02, em seu art. 3º, § 1º, determina que o valor do crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco por cento) sobre o montante:

[...] I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II – dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV – dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Portanto, para realizar a apuração do PIS, as empresas optantes pelo regime não-cumulativo devem considerar os créditos acima mencionados, reduzindo o valor devido.

b) Créditos da COFINS

O valor devido de COFINS é calculado com base no faturamento, aplicando-se a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). Deste valor apurado as empresas podem descontar alguns créditos, conforme está disposto no art. 3º da Lei nº 10.833/03:

[...]I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

A Lei nº 10.833/03, em seu art. 3º, § 1º, determina que o valor do crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), sobre o montante:

[...]I - dos itens mencionados nos incisos I e II do **caput**, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do **caput**, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do **caput**, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do **caput**, devolvidos no mês.

Assim, para realizar a apuração da COFINS, as empresas optantes pelo regime não-cumulativo devem considerar os créditos acima mencionados, reduzindo o valor devido.

2.6 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO PARA APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL

Ao constituir-se uma empresa é necessário escolher um regime de tributação a ser adotado. No Brasil, existem quatro formas de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Dentre os regimes existentes é importante levar em consideração todos os aspectos tributários, avaliando se estes são vantajosos ou não. Analisar os dados da empresa, comparando com os regimes existentes, podendo, assim, avaliar qual regime será mais benéfico à entidade.

A empresa pode optar por uma dessas modalidades, desde que esteja de acordo com a legislação pertinente: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e o Simples Nacional.

2.6.1 Lucro Real

A apuração do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Real pode ocorrer de forma trimestral ou anual. A seguir serão evidenciadas as duas formas de apuração. De acordo com Rodrigues et. al. (2008, p. 24), Lucro Real: “É uma forma completa e definitiva de tributação, apurada com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda”.

2.6.1.1 Pessoas Jurídicas Obrigadas a Tributar pelo Lucro Real

Algumas entidades estão obrigadas a utilizar o Lucro Real como regime de tributação, por força do art. 14 da Lei nº 9.718. Reis, Gallo e Pereira (2012, p. 32), destaca que são obrigadas a utilizar o Lucro Real, as pessoas jurídicas:

- I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;
- II – cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária usufruam de benefícios fiscais, relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto;
- VI - que exerçam atividade de *factoring*.

Frisa-se que as empresas que não estão obrigadas à adoção do Lucro Real, assim poderão fazê-lo, já que não há qualquer impedimento que vede a opção por este regime tributário.

2.6.1.2 Formas de Apuração do Imposto

As pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real poderão determinar o lucro com base em balanço anual, encerrado em 31 de dezembro do ano calendário, ou mediante balanços trimestrais, na forma da Lei nº 9.430/96 (HIGUCHI, 2009).

2.6.1.3 Lucro Real Trimestral

A legislação tributária traz a possibilidade do recolhimento do imposto de renda de forma trimestral. Reis, Gallo e Pereira (2012) afirmam que esta forma de tributação pode ter um caráter ilusório em relação ao fluxo de caixa da entidade, pois esta fará o pagamento do tributo no mês subsequente ao trimestre.

Entretanto, como afirmam os autores acima citados, sendo cada trimestre um período distinto, as pessoas jurídicas que apurarem prejuízos fiscais acabam tendo desvantagens na apuração do imposto, já que há um limitador de 30% (trinta por cento) para compensá-los.

Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 36) também destaca que:

No lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes.

A opção para a apuração deste regime de forma trimestral ocorre com o pagamento da quota única ou da primeira cota do IRPJ e CSLL, sendo irretratável para todo o exercício.

2.6.1.4 Lucro Real Anual

Quando o contribuinte optar pelo Lucro Real Anual, o recolhimento dos tributos deve ser realizado mensalmente, ou seja, no mês subsequente ao período de apuração. Existindo, assim, duas modalidades para recolhimento mensal: recolhimento por estimativa e recolhimento por balancete de suspensão ou redução (REIS, GALLO e PEREIRA, 2012).

As alíquotas nos dois casos são iguais, 15% (quinze por cento) para o IRPJ, 10% (dez por cento) para o adicional, caso houver, sobre o lucro que exceder R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ao mês, e 9% (nove por cento) para CSLL.

2.6.1.4.1 Recolhimento por Estimativa

Na obra de Reis, Gallo e Pereira, Manual de Contabilização de Tributos e Contribuições Sociais, de 2012, os autores afirmam que o recolhimento por estimativa é semelhante ao Lucro Presumido, pois utiliza as mesmas bases de presunção previstas no art. 15 da Lei nº 9.249/95, aplicados sobre a receita bruta do mês, somando-se os ganhos de capital, receitas e outros resultados positivos que a empresa vier a ter, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados, como de aplicações financeiras. Assim, mensalmente, a empresa pagará os valores de IRPJ e CSLL apurados por estimativa.

Por ocasião da elaboração do balanço no final do período, a empresa confrontará os valores pagos por estimativa com aqueles apurados na demonstração de resultados. Se o valor encontrado na apuração for superior ao já pago, deverá recolher a diferença; caso este valor seja inferior, o saldo pago a maior poderá ser utilizado para reduzir o montante a pagar no período subsequente.

2.6.1.4.2 Balancetes de Redução ou Suspensão

Os autores acima citados ainda discorrem a respeito do recolhimento com base em balancetes de suspensão ou redução, que se trata de uma modalidade em que o contribuinte consegue:

[...] suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ e CSLL, devido em qualquer mês do ano, com a elaboração de balancetes ou balanços de suspensão, se não houver tributo a ser recolhido, ou de redução, se o tributo a ser recolhido for menor que a estimativa no mês; com isso terá como comprovar que a empresa não obteve o Lucro Real, ou o mesmo foi inferior ao montante do lucro estimado.

A opção de suspender ou reduzir o pagamento do imposto está prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. Esta faculdade pode ser aplicada em qualquer mês do ano-calendário, para todas as pessoas jurídicas que irão apresentar declaração com base no lucro real anual.

Assim, em cada mês que o contribuinte quiser reduzir ou suspender o pagamento do tributo, deverá elaborar balancete, demonstrando que o valor já pago é inferior ao devido, inclusive o adicional, sendo este calculado com base no lucro real do período em apuração. A redução ou suspensão do imposto pode ser aplicada sobre o mês de janeiro, desde que, por meio do balancete seja verificado prejuízo fiscal, assim, não há imposto a ser recolhido (HIGUCHI, HIGUCHI e HIGUCHI, 2009, p.39).

Os balancetes elaborados devem compreender sempre o período de 1º de janeiro até a data de apuração do lucro, ou seja, de forma acumulada. No caso do contribuinte que pagou o imposto nos meses de janeiro, fevereiro e março com base na receita bruta e em 30 de abril realizou um balanço, o lucro real desse balanço deve compreender o período de 1º de janeiro a 30 de abril.

Para complementar a apuração pelo lucro real anual, Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 40) destaca que:

O imposto de renda e o adicional calculados com base no lucro real daquele período serão comparados com o imposto e o adicional pagos sobre operações dos meses de janeiro, fevereiro e março. Se a soma dos pagamentos efetuados for maior que o imposto devido apurado com base no balanço, a empresa não terá que pagar o imposto relativo às operações de abril.

Caso o imposto apurado com base no balanço for um pouco maior, a pessoa jurídica deverá realizar o pagamento, apenas, da diferença. O código de pagamento deverá ser sempre o de pagamento estimado.

O art. 2º, § 4º, da Lei nº 9.430/96, dispõe que para determinar o saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, o contribuinte poderá deduzir do imposto devido o valor de imposto de renda pago:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Para formalizar a suspensão ou redução de pagamento do imposto, terá que ser, transcrito no livro Diário, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, de acordo com a IN nº 93/97 art. 12, § 5º.

Diante das informações dispostas acima, é necessário que o contribuinte que optar pelo Lucro Real, seja ele pela modalidade trimestral ou anual, deve ficar atento a todos os requisitos impostos pela legislação, para que a opção adotada seja a mais vantajosa para a empresa, já que a mesma é irretratável para todo ano-calendário.

2.6.1.5 Receita Bruta

O RIR/99 define em seu art. 2º, § 2º, receita bruta como o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Deve ser observado os valores que podem ser excluídos dessa receita bruta, Rodrigues et. al. (2008, p.43) afirma que poderão ser excluídos:

- as vendas canceladas e as devoluções de vendas;
- os descontos incondicionais concedidos, entendidos como tais, aqueles constantes da Nota Fiscal de Venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependentes de evento posterior à emissão desses documentos, ou seja, não dependente de nenhuma condição futura;
- IPI incidente sobre as vendas;

- ICMS devido pelo contribuinte substituto, no regime de substituição tributária.

Os valores de ICMS e ISS incidentes sobre as vendas e serviços, respectivamente, também integram a receita bruta, bem como o custo com financiamento, no caso de vendas a prazo, destacados na nota fiscal.

2.6.1.6 Principais Adições à Base de Cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social Apurado com Base no Lucro Real

Na apuração do lucro líquido realizado pelo Lucro Real, a legislação permite que sejam adicionados ao lucro líquido, de acordo com Pinto (2010, p.168):

- os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido, que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, não sejam dedutíveis na determinação do Lucro Real;
- os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, devam ser computados na determinação do Lucro Real.

Para complementar, Neves e Vicenconti (2007) trazem um exemplo de adição, o caso da multa de trânsito, os autores afirmam que esta despesa, será adicionada ao lucro líquido da entidade. Considerando que se a mesma tivesse respeitado as leis de trânsito não teria levado uma multa, ou seja, esta despesa será computada na determinação da base tributável e por isso é realizada sua adição ao lucro líquido.

Assim, é necessário observar todas as adições que o Regulamento do Imposto de Renda dispõe, para que a empresa observe quais dessas realizou no ano-calendário ou período apurado, para que assim possa chegar a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

2.6.1.7 Principais Exclusões à Base de Cálculo do Imposto de Renda e a Contribuição Social com Base no Lucro Real

Na determinação do Lucro Real poderão ser excluídos do lucro líquido, de acordo com Pinto (2010, p. 169):

- os valores cuja dedução seja autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido contábil do período-base;
- os resultados, rendimentos, receitas ou quaisquer outros valores incluídos na apuração que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, não sejam computados no lucro real;
- prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, nas condições definidas na legislações (veja item que trata da compensação dos prejuízos fiscais).

Para complementar, Neves e Vicenconti (2007) afirma que o objetivo das exclusões é o de não integrar na base de cálculo do imposto receitas que aumentaram o lucro líquido, porém a legislação do imposto determina que estas receitas sejam consideradas como não-tributáveis.

2.6.1.8 Compensação de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL

A compensação de prejuízos fiscais está prevista nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. A legislação permite que o contribuinte compense 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado em determinado período do ano-calendário, com prejuízo fiscal ou nos casos de base de cálculo negativa da CSLL, de períodos anteriores.

Após realizadas as adições e exclusões autorizadas pela legislação do imposto de renda, sobre o lucro contábil, determina-se o lucro real. Do valor encontrado poderá ser deduzido no máximo 30% (trinta por cento), a título de compensação de prejuízos fiscais. (YOUNG, 2009).

Nos casos em que o Lucro Real é apurado de forma trimestral, o prejuízo fiscal de um trimestre só poderá ser compensado com o lucro real dos trimestres posteriores, limitando-se a 30% (trinta por cento) do lucro real. (YOUNG, 2009)

Para complementar, Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p. 44), destacam como é realizada a compensação, quando o lucro real é apurado de forma anual:

A pessoa jurídica que paga mensalmente o imposto de renda pelo cálculo estimado, no balanço ou balancete de suspensão ou no balanço anual em 31 de dezembro, poderá compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL de determinados meses do ano-calendário com os lucros de outros meses do mesmo ano.

Desta forma, toda pessoa jurídica que apresentou prejuízos fiscais, ao realizar a apuração do IRPJ e da CSLL no período seguinte, poderá compensar 30% (trinta por cento), do lucro real, obedecendo-se a forma de apuração, trimestral ou anual.

2.6.1.9 Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR

O Livro de Apuração do Lucro Real se trata de um livro de escrituração, sendo este obrigatório para todas as pessoas jurídicas contribuintes do IR com base no Lucro Real. Este é composto de duas partes, conforme ensinam Reis, Gallo e Pereira (2012): parte A, destinada a lançamentos de ajuste do lucro líquido do período (adições, exclusões e/ou compensações); e a parte B, que trata exclusivamente dos controles de valores que não constem da escrituração comercial, mais influenciam na determinação do Lucro Real, futuramente.

2.6.2 Lucro Presumido

Um dos regimes de tributação mais utilizados pelas empresas, o Lucro Presumido, utiliza apenas as receitas da empresa para realizar a apuração do resultado tributável de IRPJ e CSLL. Pêgas (2007) complementa que estes tributos são calculados por um resultado estimado, encontrado por meio de percentuais definidos em lei.

Em relação às vantagens que este regime apresenta, Young (2009, p.18) destaca:

[...] a escrituração simplificada, para fins exclusivamente (livros Caixa e Registro de Inventário); menor onerosidade; para as empresas que não possuam muitas despesas, tal tributação pode representar uma menor carga tributária.

A Receita Federal esclarece que “[...] é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real”.

Assim, o lucro presumido é calculado sobre o faturamento da entidade, sem levar em consideração as despesas e custos.

2.6.2.1 Requisitos à Opção

O art. 13 da Lei nº 9.718/98, que recebeu nova redação, dada pelo art. 46 da Lei nº 10.637/02, dispõe que toda pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido (HIGUCHI, HIGUCHI e HIGUCHI, 2009, p. 53).

A opção pelo Lucro Presumido poderá ser realizada desde que a pessoa jurídica não se enquadre em nenhum dos impedimentos previstos no art. 14 da Lei nº 9.718/98, que as obriga à utilização do Lucro Real:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)

Para complementar, Young (2009) afirma que o lucro presumido se trata de uma forma simplificada de tributar o imposto de renda das pessoas jurídicas, quando estas não estão obrigadas ao lucro real.

Para que o mesmo seja realizado é necessário efetuar o pagamento da primeira ou única quota do imposto de renda devido no primeiro período de apuração de cada ano-calendário e este será adotado para todo o ano-calendário da empresa (YOUNG, 2009, p. 193).

Caso a entidade seja constituída a partir do segundo trimestre, poderá realizar a opção com o pagamento da primeira parcela ou quota única do imposto devido ao período de apuração que iniciou suas atividades.

A opção para este tipo de regime é irreversível para o ano-calendário. A saída do sistema pelo Lucro Presumido se dá no momento em que a entidade deixar

de se enquadrar nas condições estabelecidas pelo sistema, ou por opção da mesma.

2.6.2.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica é calculado sobre a base de cálculo presumida, que varia de acordo com a atividade desenvolvida pela empresa. O período de apuração para cálculo é trimestral, com apuração realizada em 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12.

2.6.2.2.1 Base de Cálculo

A base de cálculo para o imposto de renda sobre o Lucro Presumido é obtida por meio da receita bruta da entidade e do resultado das demais receitas e ganhos de capital (YOUNG, 2009).

A cada trimestre, a base de cálculo será determinada mediante aplicação dos percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/95, conforme a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre (HIGUCHI, HIGUCHI e HIGUCHI, 2009).

Os percentuais aplicados estão dispostos no art. 15 da Lei nº 9.249/95:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 2005) § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

Assim, a base de cálculo é apurada pela receita auferida no trimestre aplicando os percentuais acima mencionados, de acordo com as atividades de cada empresa.

2.6.2.2.2 Alíquota do IRPJ

De acordo com o RIR/99, para o cálculo do IRPJ das empresas optantes do Lucro Presumido, deve ser aplicado uma alíquota de 15% (quinze por cento), sobre a base de cálculo. No caso da base de cálculo exceder o valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre, fica sujeito à aplicação de 10% (dez por cento) sobre o valor que exceder.

2.6.2.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A seguir será abordado o procedimento para apuração da CSLL no regime do Lucro Presumido.

2.6.2.3.1 Base de Cálculo

Em relação ao cálculo da Contribuição Social sobre o lucro líquido, no Lucro Presumido, está determinado no art. 22 da Lei nº 10.684/03 os percentuais que serão aplicados à receita bruta auferida no trimestre, para cada atividade:

Art. 22. O art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação: (Vigência)

"Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

Parágrafo único. A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao quarto trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos três primeiros trimestres." (NR)

Para complementar Rodrigues et. al. (2008) faz referência as alíquotas a serem aplicadas com as respectivas atividades:

- 12% - da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transportes;
- 32% - para as empresas de:
 - a) prestação de serviços em geral, com exceção as de serviços hospitalares e de transportes;
 - b) intermediação de negócios;
 - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

De acordo com o Decreto nº 3.000/99, em seu art. 521, para apurar a base de cálculo da CSLL deverão ser acrescidos os valores de "ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais

receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519º. O artigo retrocitado refere-se às vendas.

2.6.2.3.2 Alíquota da CSLL

De acordo com o art. 3º da Lei nº 7.689 de 1988, alterada pelo art. 17 da Lei nº 11.727 de 2008, a alíquota a ser utilizada pelas pessoas jurídicas para a contribuição social é de 9% (nove por cento). Sendo que na CSLL não existe adicional.

2.6.3 Lucro Arbitrado

O Lucro Arbitrado é mais uma forma de tributação do imposto de renda e contribuição social. Considerada uma das formas menos utilizadas pelos contribuintes, haja vista que para determinação da base de cálculo serão aplicados percentuais majorados sobre o faturamento mensal. A procura por esse regime é muito menor, talvez seja porque são acrescidos 20% (vinte por cento), nos percentuais definidos para o regime, os mesmos para o Lucro Presumido (YOUNG, 2009).

Assim, o Lucro Arbitrado é, geralmente, adotado pelo fisco, quando o Contribuinte não observa os requisitos legais na elaboração de seus demonstrativos contábeis.

O art. 47 da Lei nº 8.981/95 determina em quais situações a pessoa jurídica terá seu lucro arbitrado para fins de IRPJ e CSLL:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

No art. 1º da Lei nº 9.430/96 e no RIR/1999 nos art. 220 a 530, determina-se que a apuração do imposto de renda pelo Lucro Arbitrado é realizada de forma trimestral, que encerram durante o ano-calendário em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

2.6.3.1 Autoarbitramento

De acordo com o §1º do art. 47 da Lei nº 8.981/95, quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda com base no Lucro Arbitrado. O art. 531 do RIR/99 dispõe que quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado, desde que observado as hipóteses cabíveis.

Para complementar, Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009) afirma que a opção com base no lucro arbitrado, compreende uma situação menos simples do que ocorre com a opção pelo lucro presumido. Considerando que além de ter de apresentar a receita bruta conhecida, o contribuinte não poderá manter a escrituração contábil na forma da lei ou esta ser imprestável.

2.6.3.2 Arbitramento de Ofício

Anteriormente à edição da Lei nº 8.981/95, a legislação previa a possibilidade de adoção do lucro arbitrado somente por lançamento de ofício. Era a determinação contida no art. 41 da Lei nº 8.383/91 “Art. 41. A tributação com base no lucro arbitrado somente será admitida em caso de lançamento de ofício, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta lei”.

Para complementar Young (2009) informa que no arbitramento de ofício o Fisco aplica uma penalidade, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no qual incide a multa de 75% (setenta e cinco por cento) a 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença do imposto.

2.6.3.3 Percentuais de Arbitramento quando Conhecida a Receita Bruta

No que diz respeito aos percentuais aplicados sobre a receita bruta, quando esta for conhecida, está disposto no art. 16 da Lei nº 9.249/95, especificamente que trata dos percentuais:

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

Para complementar, Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009, p.108) destaca que os percentuais fixados no art. 15, mencionado acima, acrescidas de 20% (vinte por cento) serão:

Quadro 1: Percentuais Utilizados no Arbitramento, Conforme as Atividades.

Atividades	Percentual
Revenda de combustíveis	1,92%
Revenda de mercadorias	9,6%
Industrialização p/ encomenda	9,6%
Transporte de cargas	9,6%
Serviços de carga	9,6%
Serviços Hospitalares	19,2%
Serv. Transporte, exceto cargas	38,4%
Serviços Profissionais habilitados	38,4%
Representante comercial	38,4%
Administração e Locação de imóveis	38,4%
Corretagem em geral	38,4%
Serviços da construção civil	38,4%
Factoring	38,4%
Bancos, instituições financeiras e equiparados	45,0%

Fonte: Young (2009, p. 227).

Assim, é necessário ao apurar o imposto de renda, quando a receita bruta é conhecida pelo regime do lucro arbitrado, observar os percentuais a serem aplicados, os casos em que apresentará ou não excesso, para o recolhimento exato do exigido pelo Fisco.

2.6.3.4 Percentuais de Arbitramento quando não Conhecida a Receita

Quando a receita bruta não é conhecida, o Lucro Arbitrado das pessoas jurídicas será determinado por procedimento de ofício, trimestralmente, aplicando as alíquotas dispostas no art. 51 da Lei nº 8.981/95:

Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

- I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;
- II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;
- IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
- VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;
- VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

Para complementar, Higuchi, Higuchi e Higuchi (2009) informa que das oito alternativas apresentadas no art. 51, acima mencionados, o Fisco, em seu procedimento de ofício, utiliza uma delas para o cálculo devido pelo Lucro Arbitrado. Sendo que os percentuais definidos pela alternativa escolhida devem ser aplicados com base no último período em que a entidade apresentou a escrituração, soma dos ativos, patrimônio líquido, compras de mercadoria, folha de pagamento, valor de aluguel, etc., com base no Lucro Real.

2.6.4 Simples Nacional

O Simples Nacional é o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, estabelecido pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Pode ser considerado como um regime progressivo, pois assim que o faturamento aumenta, as alíquotas de tributação também aumentam. As despesas não são consideradas, o valor devido é realizado sobre o faturamento mensal, sendo levada em consideração a receita bruta acumulada dos últimos doze meses (YOUNG, 2009).

Em seu artigo 13, institui que os impostos e contribuições a serem pagos pelas Micro e Pequenas Empresas serão realizados em um Documento de Arrecadação Simplificado (DAS). A Lei Complementar nº 123/06, em seu art. 13, diz:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; V - Contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar; VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

As empresas optantes pelo Simples estão dispensadas de apresentar escrituração contábil e alguns livros fiscais. De acordo com Pêgas (2007), o contribuinte que é optante pelo Simples Nacional fica desobrigado a realizar a escrituração contábil, sendo necessário somente registrar o livro caixa e de inventário.

Mesmo que a legislação permita a não escrituração contábil, é de grande importância que ocorra o registro da mesma, para que o empresário possa realizar um controle gerencial de suas despesas, receitas, estoques e outras informações pertinentes à entidade.

No que diz respeito à alíquota utilizada para cálculo do Simples Nacional, esta será definida com base no art. 18 da Lei Complementar nº 123/06, o qual menciona que será determinada a alíquota para cálculo do imposto de acordo com o faturamento alcançado nos últimos 12 meses, utilizando as tabelas dos Anexos desta lei complementar.

2.6.4.1 Conceito de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte

Para que uma empresa seja optante do Simples Nacional, é necessário que esta seja uma Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP). A Lei Complementar nº 123/06, no seu art. 3º, alterada pela Lei Complementar nº 139/11, define que:

Art. 3º. Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011) I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011) II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011).

2.6.4.2 Requisitos para Opção

Para que uma empresa seja optante do Simples Nacional, é necessário que esta não ultrapasse o limite de faturamento estipulado no art. 3º da Lei Complementar nº 123/06, sendo este de R\$ 3.600.000,00 (três milhões seiscentos mil reais) anual. A legislação, ainda, impõe algumas vedações que impossibilitam que uma entidade opte por este regime, bem como impedem que a empresa usufrua dos benefícios não tributários constantes na referida LC. Tais vedações estão listadas no § 4º do art. 3º da LC nº 123/06:

Art. 3º. [...] §4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica: I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica; II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior; III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica; VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar; IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores; X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

O art. 17 da LC nº 123/06 dispõe, ainda, as atividades realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte que são impeditivas de optar pelo simples nacional, ou seja, o aspecto tributário da Lei.

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV - (REVOGADO);

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federais, Estaduais ou Municipais, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

4 - cervejas sem álcool;

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - que realize atividade de consultoria;

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011)

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011)

Para formalizar sua opção, o contribuinte deve procurar o site da Receita Federal e por meio eletrônico realizar sua solicitação de adesão ao Simples Nacional até o último dia útil do mês de janeiro, ou a partir da data de início de atividades, conforme está previsto no art. 16 § 1º e § 2º da LC nº 123/06.

Assim, a Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte que deseja aderir ao Simples Nacional, deve seguir os requisitos em relação ao faturamento, e não realizar nenhuma atividade impeditiva estabelecida em lei.

2.6.4.3 Regras de Exclusão

As Microempresas e Empresas de Pequeno Porte poderão ser excluídas do regime Simples Nacional, de ofício ou por comunicação, como trata a Seção VIII da LC nº 123/06. No art. 29, informa quais as situações para que a exclusão ocorra:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

- I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
- II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;
- III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;
- IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;
- V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;
- VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;
- VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
- VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;
- IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;
- X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade.
- XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)
- XII - omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).

No § 1º do art. 29, desta mesma LC, “[...] a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime [...] pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

Nos casos em que a empresa for excluída mediante comunicação, deverá ser realizado pela própria MPE, conforme traz o art. 30 da LC:

Art. 30. A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação das microempresas ou das empresas de pequeno porte, dar-se-á:

- I - por opção;
- II - obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar; ou

III - obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, o limite proporcional de receita bruta de que trata o § 2º do art. 3º; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011)

IV - obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário, o limite de receita bruta previsto no inciso II do caput do art. 3º, quando não estiver no ano-calendário de início de atividade. (Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011)

O § 1º deste artigo menciona quando deverá ser realizada esta comunicação à RFB, bem como o termo inicial dos efeitos da exclusão. Assim deve-se atentar aos prazos de comunicação e em que datas essa exclusão produzirá efeitos, pois conforme o motivo da exclusão, os prazos para comunicação e dos efeitos da exclusão serão distintos.

No caso de exclusão, o contribuinte pode optar pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL pelo regime Lucro Presumido, Lucro Real ou Lucro Arbitrado, regimes estes já mencionados em capítulo específico.

2.7 ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, o ICMS, foi instituído pela Lei nº 10.297 de 1996.

Em relação aos contribuintes, o art. 8º desta mesma Lei diz que se trata de qualquer pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A Secretaria do Estado da Fazenda, ainda, dispõe de um Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 2.870, de 2001, o qual apresenta de forma detalhada, como ocorre a incidência deste imposto, casos de benefícios fiscais, isenções, diferimentos, regimes especiais, documentos acessórios obrigatórios aos

contribuintes, ou seja, todas as operações relativas ao ICMS que devem ser observadas pelos contribuintes.

2.7.1 Alíquotas

O ICMS é um imposto não-cumulativo, seu cálculo é realizado pelos débitos das saídas e o crédito obtido nas entradas, de acordo com o art. 28 do RICMS-SC. Neste mesmo regulamento são determinadas as alíquotas a serem aplicadas, em seu Capítulo IV, artigo 26:

Art. 26. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I - 17% (dezesete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II, III e IV;

II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica;
- b) operações com os produtos supérfluos relacionados no Anexo 1, Seção I;
- c) prestações de serviço de comunicação;
- d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante;

III - 12% (doze por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 Kw (cento e cinquenta quilowatts);
- b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 Kw (quinhentos quilowatts) mensais por produtor rural;
- c) prestações de serviço de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- d) mercadorias de consumo popular, relacionadas no Anexo 1, Seção II;
- e) produtos primários, em estado natural, relacionados no Anexo 1, Seção III;
- f) veículos automotores, relacionados no Anexo 1, Seção IV;
- g) óleo diesel;
- h) coque de carvão mineral.
- i) pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiros, bidês, sanitários e caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para uso sanitário, de porcelana ou cerâmica, 6910.10.00 e 6910.90.00 (Lei nº 13.742/06);
- j) ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento, classificados segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado – NBM/SH nas posições 6907 e 6908 (Lei nº 13.742/06);
- l) blocos de concreto, telhas e lajes planas pré-fabricadas, painéis de lajes, pré-moldados, classificados, segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, respectivamente, nos códigos 6810.11.00, 6810.19.00, 6810.99.00 (Lei nº 13.742/06);

m) mercadorias integrantes da cesta básica da construção civil, relacionadas no Anexo 1, Seção XXXII (Lei nº 13.841/06).

IV - 7% (sete por cento) nas prestações de serviços de comunicação destinadas a empreendimentos enquadrados no Programa de Fomento às Empresas Prestadoras de Serviço de "Telemarketing". (Lei nº 13.437/05).

§ 1º Até 30 setembro de 2006, a alíquota do imposto incidente nas operações com álcool etílico hidratado carburante fica reduzida para 18% (dezoito por cento) (Lei nº 10.297/96, art. 19, parágrafo único).

§ 2º Até 31 de dezembro de 2006, a alíquota do imposto incidente nas operações com vinho fica reduzida para 17% (dezessete por cento) (Lei nº 10.297/96, art. 19, parágrafo único).

§ 3º Fica reduzida para 17% (dezessete por cento) a alíquota do imposto nas operações com protetor solar (Lei nº 14.835/09).

Para Gorges (2011), é de grande importância que sejam observados o Capítulo IV completo do RICMS-SC que trata das alíquotas, benefícios fiscais e substituição tributária, para que, assim, seja realizado o correto tratamento tributário.

2.8 ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O Instituto da Substituição Tributária do ICMS está previsto na CF/88, art. 150, parágrafo 7º. Também, está elencado no Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172/66, na Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 10.297/96 e no RICMS/SC.

A Substituição Tributária tem seu conceito e finalidade definidos por Amorim (2007, p. 109):

O regime da Substituição Tributária tem como principal característica atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade por cálculo, retenção e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiros – contribuinte substituídos (antecedentes, concomitantes ou subsequentes), além do seu próprio imposto. O imposto devido é apurado em cada apuração, de forma individualizada e compensatória entre débito e crédito. Como regra geral, tal sistemática encerra todo o ciclo de tributação de uma mercadoria sujeita ao ICMS-ST, não mais sofrendo incidência do imposto nas operações subsequentes.

No Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina, especificamente em seu Anexo 3, estão previstas as normas regulamentadoras sobre a substituição tributária do ICMS pertencente ao Estado Catarinense.

Para complementar, Gorges (2011, p. 1240) informa que a substituição tributária envolve dois sujeitos na operação:

Trata-se de forma de tributação, de previsão constitucional, que, ora atribui ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário (=substituição tributária de operações antecedentes), ora atribui ao remetente (=substituição tributária de operações subsequentes).

Desta forma, a Cartilha da Substituição Tributária explica os dois sujeitos dessa operação, sendo: o Substituto, sujeito passivo, diverso do contribuinte, a quem a lei atribui o dever de recolher o imposto relativo às operações subsequentes àquela por ele praticada. Já o Substituído é aquele que promove a operação de circulação de mercadorias (contribuinte) cujo recolhimento a legislação atribuiu ao substituto.

A empresa objeto de estudo é um comércio de peças automotivas, onde todos os produtos comercializados sofrem a incidência da substituição tributária progressiva do ICMS. As empresas optantes do Simples Nacional não estão dispensadas da obrigação de reter o ICMS nas operações subsequentes, de acordo com a LC nº 123/06.

2.9 CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PREVIDENCIÁRIA – CPP

A Contribuição Patronal Previdenciária está prevista na Lei nº 8.212/91, especificamente em seu art. 22, no qual se trata de uma contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social.

Assim, os contribuintes optantes pelo Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, devem recolher a Contribuição Previdenciária Patronal pelas seguintes alíquotas:

- Sobre a remuneração paga aos empregados terá a incidência de 20% (vinte por cento);
- Sobre o pró-labore, também será de 20% (vinte por cento);
- Em relação ao Sistema “S” incide 5,8% (cinco inteiros e oitenta décimos por cento). Sendo esta a regra geral, mas a alíquota pode variar conforme o código FPAS da empresa;
- Sobre ao Fato Acidentário de Prevenção (FAP) 1% (um por cento);
- 1% (um por cento) a 3% (três por cento) sobre o total das remunerações pagas a título de salário, decorrente dos Riscos Ambientais de Trabalho (RAT). Sendo que este percentual varia em função do grau de risco da atividade exercida pela empresa.

Em relação às empresas do Simples Nacional, a CPP está incluída na alíquota total do tributo, devendo ser recolhida separadamente somente para as atividades relacionadas no Anexo IV da Lei Complementar nº 123/06. Tendo a empresa objeto do estudo atividade comercial, não há recolhimento de CPP.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo do trabalho serão abordados e analisados todos os dados coletados e pesquisados junto à empresa objeto de estudo. No início será apresentado um breve histórico da entidade, informando os principais dados referentes ao ramo de atividade, localização e regime de tributação do IRPJ e CSLL.

Adiante, são demonstrados os valores pagos em 2011 pela empresa no regime do Simples Nacional. Após, a demonstração do cálculo do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e da CPP, pelos regimes do Lucro Presumido e Lucro Real Anual.

Por fim, é realizado um comparativo entre os regimes, avaliando qual o mais vantajoso para a empresa.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto de estudo deste trabalho está localizada na cidade de Criciúma-SC, tendo sido constituída no ano de 1967. Seu objetivo social é o comércio varejista de autopeças. Possui natureza jurídica de sociedade limitada e está enquadrada como empresa de pequeno porte, nos moldes da LC nº 123/06.

O faturamento da empresa não ultrapassa o limite de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) por ano, e suas atividades não se enquadram naquelas descritas no parágrafo 4º do art. 3º e art. 17 da LC nº 123/06, não havendo nenhum impedimento para a adoção do Simples Nacional como regime de tributação, o qual é utilizado pela mesma, calculando seus tributos com base no Anexo I.

3.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS

Neste tópico do trabalho serão apresentados alguns dados e procedimentos da empresa em estudo. Os cálculos foram realizados com base nos demonstrativos contábeis de 2011, relatórios de entradas e saídas, bem como o resumo da folha de pagamento do mesmo período.

No Quadro 2, apresentam-se as premissas necessárias para a realização dos cálculos do estudo de caso.

Quadro 2: Premissas da Empresa

PREMISSAS (valores em reais)					
	Anual	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
1 - Receita Bruta de Vendas	1.329.709,39	317.496,79	352.233,64	299.502,00	360.476,96
2 - Vendas com ST ICMS	1.329.709,39				
3 - Compras com ST ICMS	965.857,04				
4 - Devoluções de Compra	161,18	133,78	27,40		
5 - Energia Elétrica	5.240,27				
6 - Lucro Contábil	115.806,09				
7 - Adições do IRPJ e da CSLL	-				
8 - Exclusões do IRPJ e da CSLL	-				
9 - Débitos de ICMS	ST				
10 - Créditos de ICMS	ST				
11 - Créditos de PIS (4+5) x 1,65%	16.023,11				
12 - Créditos de COFINS (4+5) x 7,60%	73.803,40				
13 - Débitos de PIS (1-3)x 1,65%	21.940,20				
14 - Débitos de COFINS (1-3) x 7,60%	101.057,91				
15 - Receita Financeira	1.419,40	1.419,40			
16 – Fretes	1.695,99				
17 - Valor da Folha de Pagamento (Anual)	67.692,67				
18 - Valor Pró-labore (Anual)	33.000,00				

Fonte: Elaborado pela Autora.

3.2.1 Cálculo Simples Nacional

O Simples Nacional é a atual modalidade de tributação utilizada pela empresa em estudo. A entidade utilizou do Anexo I, da LC nº 123/06 para realização dos cálculos do imposto devido, considerando que sua atividade, comércio de autopeças, apresentou no ano de 2011, venda de todos os seus produtos enquadrados na Substituição Tributária do ICMS.

Para encontrar o valor devido pelo Simples Nacional, é necessária a aplicação da alíquota correspondente à faixa de enquadramento em que a empresa se encontra sobre a receita bruta no mês.

Segue abaixo o Quadro 3, o qual demonstra as receitas alcançadas pela empresa mensalmente e valor total do imposto devido:

Quadro 3: Cálculo do Simples Nacional

SIMPLES NACIONAL (valores em reais)		
Mês /Ano	Receita Tributável	Simples Devido
Janeiro/2011	107.096,72	6.557,48
Fevereiro/2011	97.868,44	6.521,45
Março/2011	112.531,63	7.416,46
Abril/2011	112.719,43	7.425,44
Mai/2011	120.031,35	7.904,73
Junho/2011	119.482,86	7.857,83
Julho/2011	107.922,23	7.095,21
Agosto/2011	94.840,23	6.236,61
Setembro/2011	96.739,54	6.359,19
Outubro/2011	119.917,31	7.885,07
Novembro/2011	122.337,66	8.047,91
Dezembro/2011	118.221,99	7.778,12
TOTAL	1.329.709,39	87.085,50

Fonte: Elaborado pela Autora.

Desta forma, é possível identificar que a empresa obteve R\$ 1.329.709,39 (um milhão trezentos e vinte e nove mil setecentos e nove reais e trinta e nove

centavos) de receita anual, gerando assim R\$ 87.085,50 (oitenta e sete mil oitenta e cinco reais e cinquenta centavos) a recolher referente ao Simples Nacional.

3.2.2 Simulação do Cálculo Lucro Presumido

Neste tópico serão apresentados os cálculos do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS na modalidade Cumulativa, apurados com base nas premissas apresentadas acima no ano de 2011, pelo regime de tributação Lucro Presumido.

3.2.2.1 Simulação do Cálculo do IRPJ e da CSLL

A empresa objeto de estudo deste trabalho atua no ramo comercial, sendo que para encontrar a base de cálculo presumida é necessário a aplicação da alíquota de presunção do lucro, tanto para determinação do IRPJ quanto da CSLL.

Em relação à determinação da base de cálculo do IRPJ, a alíquota de presunção definida para este ramo é de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta de mercadorias vendidas. Depois de encontrada a base de cálculo, aplica-se as alíquotas de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo, e nos casos em que seja ultrapassado o limite de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) trimestrais, deve ser aplicado 10% (dez por cento) a título de Adicional, para determinação do valor devido de IRPJ.

Para determinação da base de cálculo da CSLL a alíquota de presunção é de 12% (doze por cento), esta aplicada sobre a receita bruta de mercadorias vendidas, encontrando-se a base de cálculo. Sobre a base de cálculo encontrada aplica-se 9% (nove por cento) para determinação do valor devido de CSLL.

Assim, segue abaixo o Quadro 4, o qual demonstra o cálculo realizado para os dois tributos, IRPJ e CSLL:

Quadro 4: Cálculo IRPJ e CSLL – Lucro Presumido

CÁLCULO DO IRPJ E CSLL - LUCRO PRESUMIDO (valores em reais)					
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Anual
1 - Receita Bruta	317.496,79	352.233,64	299.502,00	360.476,96	1.329.709,39
2 - Devoluções	-	-	-	-	-
3 - Receita Líquida de Vendas	317.496,79	352.233,64	299.502,00	360.476,96	1.329.709,39
4 - Lucro Presumido (3 x 8%)	25.399,74	28.178,69	23.960,16	28.838,16	106.376,75
5 - Lucro Presumido (3 x 12%)	38.099,61	42.268,04	35.940,24	3.257,24	159.565,13
6 - Receita Financeira	1.419,40	-	-	-	1.419,40
7 - Base de Cálculo IRPJ	26.819,14	28.178,69	23.960,16	28.838,16	107.796,15
8 - Base de Cálculo da CSLL	39.519,01	42.268,04	35.940,24	3.257,24	160.984,53
9 - IRPJ a Recolher - 15%	4.022,87	4.226,80	3.594,02	4.325,72	16.169,42
10 - Base de Cálculo do Adicional	-	-	-	-	-
11 - IRPJ Adicional a Recolher - 10%	-	-	-	-	-
12 - CSLL a Recolher - 9%	3.556,71	3.804,12	3.234,62	3.893,15	14.488,61

Fonte: Elaborado pela Autora.

Analisando o quadro acima, é possível observar que não foi aplicado o Adicional do IRPJ, pois a empresa estudada não ultrapassou o limite de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) trimestrais.

Assim, o valor devido pela empresa de IRPJ R\$ 16.169,42 (dezesesseis mil cento e sessenta e nove reais e quarenta e dois centavos) anual, e R\$ 14.488,61 (quatorze mil quatrocentos e oitenta e oito reais e sessenta e um centavos) anual para CSLL em 2011.

3.2.2.2 Simulação do Cálculo do PIS/COFINS Cumulativo

Neste tópico, será realizado o cálculo do PIS e da COFINS utilizando o regime da Cumulatividade, considerando, hipoteticamente, que a empresa é optante do Lucro Presumido.

Desta forma, a empresa estudada realiza o cálculo sob o regime da Cumulatividade, que utiliza 0,65% (sessenta e cinco décimos por cento) para determinação do PIS e 3% (três por cento) para a COFINS, aplicando sobre as receitas brutas auferidas, descontando, quando houver, as devoluções. Para demonstrar o cálculo realizado, segue abaixo o Quadro 5:

Quadro 5: Cálculo PIS e COFINS – Lucro Presumido

PIS/COFINS - LUCRO PRESUMIDO (valores em reais)					
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Anual
1 - Receita Bruta	317.496,79	352.233,64	299.502,00	360.476,96	1.329.709,39
2 - Devoluções	-	-	-	-	-
3 - Base de Cálculo	317.496,79	352.233,64	99.502,00	360.476,96	1.329.709,39
4 - Alíquota PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
5 - Alíquota COFINS	3%	3%	3%	3%	3%
6 - Valor PIS a Recolher (3 x 4)	2.063,73	2.289,52	1.946,76	2.343,10	8.643,11
7 - Valor COFINS a Recolher (3 x 5)	9.524,90	10.567,01	8.985,06	10.814,31	39.891,28

Fonte: Elaborado pela Autora.

Desta forma é possível verificar que no ano de 2011, a empresa apresentou R\$ 8.643,11 (oito mil seiscentos e quarenta e três reais e onze centavos) à recolher de PIS e R\$ 39.891,28 (trinta e nove mil oitocentos e noventa e um reais e vinte e oito centavos) a recolher para a COFINS.

3.2.3 Simulação do Cálculo Lucro Real Anual

Neste tópico serão apresentados os cálculos do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS na modalidade Não-Cumulativa, apurados com base nas premissas apresentadas acima no ano de 2011, pelo regime de tributação Lucro Real Anual.

3.2.3.1 Simulação do Cálculo do IRPJ e da CSLL

Neste tópico será apresentada uma simulação do cálculo do IRPJ e CSLL sob o regime do Lucro Real Anual, considerando as premissas obtidas pela empresa no ano de 2011. Sobre o lucro contábil, somando-se as adições e diminuindo-se as exclusões, quando houver, é aplicada uma alíquota de 15% (quinze por cento), mais 10% (dez por cento) sobre o valor que exceder R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), por ano, para determinação do valor devido de IRPJ.

Já para determinação da CSLL é aplicado, sobre a base de cálculo encontrada, a alíquota de 9% (nove por cento). Segue abaixo o Quadro 6, para melhor demonstrar o cálculo mencionado acima.

Quadro 6: Cálculo IRPJ e CSLL – Lucro Real Anual

CÁLCULO DO IRPJ E CSLL - LUCRO REAL ANUAL (valores em reais)	
	Anual
1 - Lucro Contábil	115.806,09
2 - Adições	-
3 - Exclusões	-
4 - Base de Cálculo IRPJ e CSLL (1+2-3)	115.806,09
5 - IRPJ a Recolher - 15%	17.370,91
6 - Base de Cálculo do Adicional IRPJ	-
7 - IRPJ Adicional a Recolher - 10%	-
8 - CSLL a Recolher - 9%	10.422,55

Fonte: Elaborado pela Autora.

Com as dados apresentados acima, é possível verificar que a empresa apresentou R\$ 17.370,91(dezessete mil trezentos e setenta reais e noventa e um centavos) à recolher de IRPJ, considerando que não houve adicional, pois a entidade não ultrapassou o limite estipulado. E apresentou R\$ 10.422,55 (dez mil quatrocentos e vinte e dois reais e cinquenta e cinco centavos) a recolher de CSLL.

3.2.3.2 Simulação do Cálculo do PIS/COFINS Não-Cumulativo

Abaixo, será realizada a demonstração do cálculo do PIS e COFINS pelo regime da Não-Cumulatividade, considerando, hipoteticamente, que a empresa é optante do Lucro Real.

O regime da Não-Cumulatividade determina que para o cálculo do PIS e da COFINS são utilizadas as alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco décimos por cento) e 7,60% (sete inteiros e sessenta décimos por cento), respectivamente, aplicadas sobre o faturamento auferido pela entidade.

Segue abaixo o Quadro 7, demonstrando o cálculo realizado.

Quadro 7: Cálculo PIS e COFINS – Lucro Real Anual

PIS/COFINS - LUCRO REAL ANUAL (valores em reais)	
	Anual
1 - Receita Bruta	1.329.709,39
2 - Base de Cálculo - Débitos	1.329.709,39
3 - Base de Cálculo - Créditos	971.097,31
4 - Alíquota PIS	1,65%
5 - Alíquota COFINS	7,60%
6 - Valor de PIS Débitos (2 x 4)	21.940,20
7 - Valor de COFINS Débitos (2 x 5)	101.057,91
8 - Valor de PIS Créditos (3 x 4)	16.023,11
9 - Valor de COFINS Créditos (3 x 5)	73.803,40
10 - Total de PIS a Recolher (6 - 8)	5.917,10
11 - Total de COFINS a Recolher (7 - 9)	27.254,52

Fonte: Elaborado pela Autora.

Desta forma, é possível verificar que no ano de 2011, a empresa apresentou R\$ 5.917,10 (cinco mil novecentos e dezessete reais e dez centavos) a recolher de PIS e R\$ 27.254,52 (vinte e sete mil duzentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e dois centavos) a recolher para a COFINS.

3.2.4 Simulação do Cálculo da CPP

Nos casos em que a empresa não é optante pelo Simples Nacional, a mesma tem que calcular a Contribuição Previdenciária Patronal pelo regime normal de apuração, no qual é aplicado 20% (vinte por cento) sobre o pró-labore. E em relação da folha ao pró-labore além de 20% (vinte por cento), aplica-se 5,8% (cinco inteiros e oito décimos por cento) do Sistema S, 1% (um por cento) de FAP e 1% (um por cento) de RAT.

A simulação do cálculo da CPP está demonstrada no Quadro 8.

Quadro 8: Cálculo da CPP – Lucro Presumido ou Lucro Real

CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL (valores em reais)	
1 - Base de Cálculo Folha de Salários	67.692,67
2 - Alíquota (20%+5,8%+2%)	27,8%
3 - Valor CPP Folha de Salários	18.818,56
3 - Base de Cálculo Pró-labore	33.000,00
4 - Alíquota	20%
5 - Valor CPP Pró-labore	6.600,00
6 - Total CPP Anual (3+5)	25.418,56

Fonte: Elaborado pela Autora.

Assim, no ano de 2011, o valor total da Contribuição Previdenciária Patronal a pagar foi de R\$ 25.418,56 (vinte e cinco mil quatrocentos e dezoito reais e cinquenta e seis centavos).

3.3 ANÁLISE DOS DADOS OBTIDOS

Observando os dados apresentados neste estudo de caso, será apresentado a seguir um comparativo entre os regimes de tributação Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real Anual, com base no exercício de 2011.

3.3.1 Comparativo Simples Nacional x Lucro Presumido x Lucro Real

Abaixo, será demonstrado, através do Quadro 9, um comparativo entre os regimes de tributação Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real Anual.

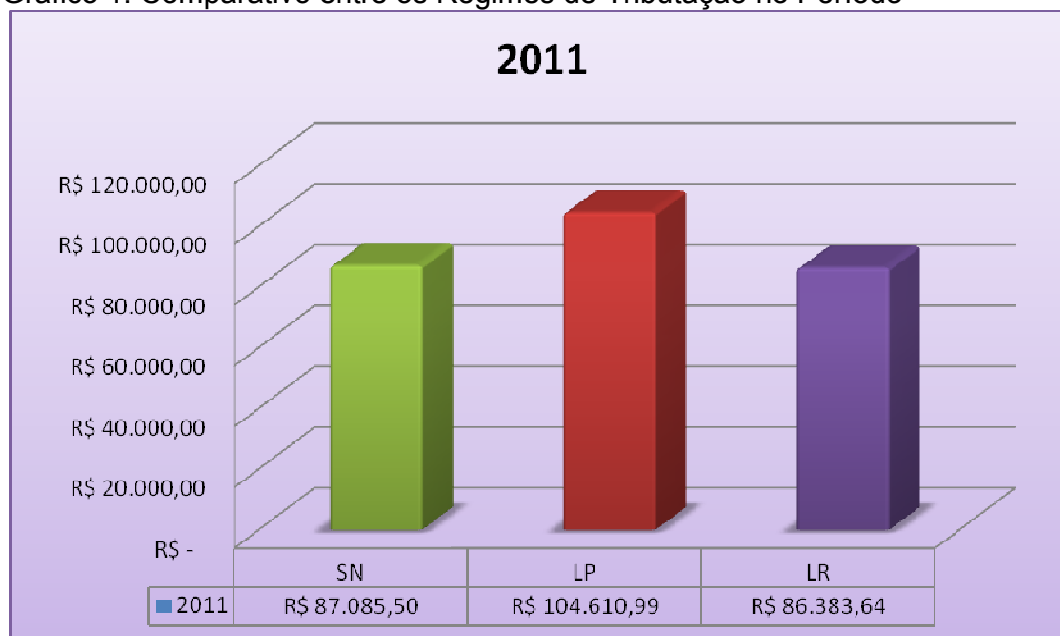
Quadro 9: Comparativo entre Regimes de Tributação

TRIBUTOS	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL ANUAL
SIMPLES	87.085,50	-	-
IRPJ	-	16.169,42	17.370,91
CSLL	-	14.488,61	10.422,55
PIS	-	8.643,11	5.917,10
COFINS	-	39.891,28	27.254,52
CPP	-	25.418,56	25.418,56
TOTAL	87.085,50	104.610,99	86.383,64

Fonte: Elaborado pela Autora.

Em seguida é demonstrado o Gráfico 1, no qual evidencia de forma mais clara, qual dos regimes apresentou menor recolhimento durante o exercício 2011.

Gráfico 1: Comparativo entre os Regimes de Tributação no Período



Fonte: Elaborado pela Autora.

Com os dados apresentados acima, percebe-se que no Simples Nacional, atual opção da empresa em análise, recolheu no ano de 2011 R\$ 87.085,50 (oitenta e sete mil oitenta e cinco reais e cinquenta centavos).

Caso a empresa, tivesse realizado a opção pelo regime de tributação Lucro Presumido, no ano de 2011 teria recolhido R\$ 104.610,99 (cento e quatro mil seiscentos e dez reais e noventa e nove centavos), levando em consideração que este cálculo abrange IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e CPP.

Já no regime de tributação pelo Lucro Real Anual, o cálculo devido de imposto apresentou R\$ 86.383,64 (oitenta e seis mil trezentos e oitenta e três reais e sessenta e quatro centavos), levando em consideração que este cálculo abrange IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e CPP.

O valor devido de ICMS é realizado pela Substituição Tributária, considerando que todos os produtos comercializados sofrem a incidência da substituição tributária progressiva do ICMS.

Entre as três modalidades a que apresentou menor recolhimento de imposto para o período analisado, foi pelo Lucro Real Anual, proporcionando uma economia de R\$ 701, 86 (setecentos e um reais e oitenta e seis centavos), em relação ao atual regime de tributação, Simples Nacional.

Além de todos os impostos devidos pela empresa, demonstrados neste estudo de caso é necessário levar em consideração o montante devido aos serviços contábeis prestados. Sendo que uma empresa optante do Lucro Real apresenta uma contabilidade muito mais apurada das movimentações da empresa. Fazendo assim com que os custos com estes serviços seja mais elevado do que os serviços prestados atualmente pela empresa de serviços contábeis.

Deve-se levar em consideração que uma empresa optante do Lucro Real Anual, atualmente é obrigada a realizar algumas demonstrações contábeis, além das escriturações digitais hoje exigidas pelo Fisco, como o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED Fiscal, FCONT, Escrituração Fiscal Digital – EFD Contribuições.

O acesso ao Fisco a essas demonstrações é realizado hoje, de forma online, trazendo para a empresa um custo elevado com os serviços contábeis. A entidade também tem de estar preparada, em relação aos colaboradores contratados pela entidade, já que estes devem ser capacitados para registrar corretamente todas as operações ocorridas pela empresa.

Desta forma, o valor apresentado de economia não é o suficiente para que a empresa altere seu regime de tributação, levando em consideração as informações que a mesma terá de apurar e informar ao Fisco.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na elaboração do presente trabalho, a fim de agregar conhecimento e crescimento profissional, realizou-se um dos procedimentos atinentes ao planejamento tributário, que é a escolha do regime de tributação adequado para a empresa objeto de estudo. Por meio dele é possível averiguar a forma mais vantajosa de tributação, com o intuito de minimizar custos com os tributos incidentes. Tal procedimento é de grande importância para toda e qualquer organização, pois objetiva aumento da lucratividade com a consequente redução no pagamento de tributos, utilizando-se, para isso, das possibilidades de elisão fiscal, sempre observando a legislação pertinente.

Atualmente, no Brasil, tem-se uma elevada carga tributária, que, aliada ao mercado concorrencial, impõe às empresas a necessidade de tomar decisões que possibilitem sua manutenção e crescimento.

Neste sentido, as organizações cada vez mais procuram profissionais capacitados que deem resultados positivos às empresas. Assim, é imprescindível que os profissionais contábeis estejam preparados para a tomada de decisões nas empresas, também no aspecto tributário.

O desenvolvimento deste trabalho possibilitou rever todos os procedimentos adotados nos regimes de tributação existentes, abordando-se a legislação aplicada aos mesmos, destacando-se as particularidades de cada um, descrevendo pressupostos e requisitos a serem observados quando da adoção de um deles. Também, na parte introdutória, estudou-se os fundamentos da legislação tributária, alicerçada em princípios constitucionais, além de rememorar as espécies tributárias e a competência para instituí-las.

O estudo de caso demonstrou os valores gastos com tributos pela empresa objeto do trabalho em relação aos pagamentos do Simples Nacional. Posteriormente, simulou-se os valores devidos nos regimes do Lucro Real e Presumido, apurando-se as diferenças entre eles.

Com os valores apurados, percebe-se que o Lucro Real apresenta menor desembolso financeiro em relação aos tributos apurados. Entretanto, a diferença verificada, comparada ao valor do Simples Nacional, é inexpressiva; principalmente se considerarmos todas as obrigações acessórias, especialmente as relacionadas

ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, que as empresas do Lucro Real possuem, aliada ao maior custo contábil que esta terá.

Desta forma, comparando-se os valores do Simples Nacional e do Lucro Real, a diferença acima referida é de R\$ 701,86 (setecentos e um reais e oitenta e seis centavos) de economia, quando optado pelo Lucro Real. Reitera-se que na opinião da autora do trabalho, tal valor não justifica a alteração do regime de tributação, opinando a mesma no sentido de que a empresa permaneça no Simples Nacional.

REFERÊNCIAS

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas** (doutrina e jurisprudência). Niterói, RJ: Impetus, 2007. 177 p.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 174 p.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. 456 p.

BRASIL. **Decreto nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/dl1598.htm> Acesso em 08 nov. 2011.

_____. **Decreto nº 2.870, de 10 de dezembro de 1998**. Promulga a Convenção Internacional sobre Preparo, Resposta e Cooperação em Caso de Poluição por Óleo, assinada em Londres, em 30 de novembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2870.htm. Acesso em 03 mai. 2012.

_____. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/Livro2.htm> Acesso em 29 abr. 2012

_____. **Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002**. Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm Acesso em 08 nov. 2011.

_____. **Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982**. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/110831/decreto-lei-1940-82> Acesso em 06 abr. 2012

_____. **Instrução Normativa SRF nº 093, de 24 de dezembro de 1997**. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1997/insrf09397.htm> Acesso em 14 abr. 2012

_____. **Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da

Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123ConsolidadaCGSN.htm>> Acesso em: 05 nov. 2011.

_____. **Lei complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.** Altera dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2011/leicp139.htm> > Acesso em: 13 abr. 2012

_____. **Lei complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm> Acesso em: 05 abr. 2012

_____. **Lei complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm.> Acesso em 06 abr. 2012

_____. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em 07 abr. 2012

_____. **Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Disponível em:** <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei943096.htm>>. **Acesso em: 05 nov. 2011.**

_____. **Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.** Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10168.htm> Acesso em 29 abr. 2012

_____. **Lei nº 10.297, de 26 de outubro de 2001.** Altera o Plano Plurianual para o período 2000 - 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10297.htm> Acesso em 07 abr. 2012

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm> Acesso em 23 abr. 2012

_____. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm Acesso em 29 abr. 2012

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm> Acesso em 03 mai. 2012

_____. **Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.** Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2008/lei11727.htm> Acesso em 17 mai. 2012

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Disponível em:** http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm Acesso em 28 abr. 2012

_____. **Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983.** Dispõe sobre segurança para estabelecimentos financeiros, estabelece normas para constituição e funcionamento das empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7102.htm Acesso em 27 abr. 2012

_____. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm> Acesso em 14 mai. 2012

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em 06 abr. 2012

_____. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.** Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm> Acesso em 14 mai. 2012

_____. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm> Acesso em: 14 mai. 2012

_____. **Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.** Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9065.htm> Acesso em 15 mai. 2012

_____. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm> Acesso em 15 mai. 2012

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm> Acesso em 13 mai. 2012

_____. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.** Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm> Acesso em 23 abr. 2012

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei971898.htm>> Acesso em 13 mai. 2012

_____. **Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.** Dispõe sobre Impostos e Contribuições Federais, Disciplina a Utilização de Cruzados Novos, e dá outras

5755Providências.Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8218.htm> Acesso em 05 nov. 2011.

CASSULI, Célia Gascho. **O direito de crédito do contribuinte**. Jaraguá do Sul, SC: UNERJ, 2006. 256p.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed Porto Alegre: Artmed, 2007. 248 p.

DENARI, Zelmo. . **Curso de direito tributário**. 9. ed São Paulo: Atlas, 2008. 355 p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2001. 376 p.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 3.ed. rev., atual. com a reforma tributária de E São Paulo: Atlas, 2004. 174 p.

FERREIRA, Ricardo J. . **Contabilidade básica: finalmente você vai aprender contabilidade**. 6. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008. 698p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed São Paulo: Ed. Atlas, 1996. 159 p.

GORGES, Almir José. **Dicionário do ICMS – SC: o ICMS de A a Z**. 12. Ed. Blumenau, SC. Editora: Nova Letra, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática**. 34. ed. São Paulo: IR Publicações, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. 2012. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=2093> Acesso em 06 abr. 2012

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 15.ed. rev. e atual São Paulo: Frase editora, 2007. 672 p.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005. 274 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de contabilidade tributária**. 2. ed São Paulo: Atlas, 2003. 434 p.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007. 666 p.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 18. ed. rev., atual. e ampl Porto Alegre: CRC, 2010. 887 p.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 2012. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pisPASEPcofins/regincidencia.htm>>
> Acesso em 13 abr. 2012

_____.2012. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2011/AnalisemensualDez11.pdf>>
Acesso em 13 abr. 2012

_____.2012. Lucro Arbitrado. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr556a585.htm>>. Acesso em: 05 nov. 2011.

_____.2012. Lucro Real. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/dipj/2000/Orientacoes/LucroReal.htm>>. Acesso em: 05 nov. 2011.

REIS, Luciano Gomes dos; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. **Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RICHARDSON, Roberto Jarry. . **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. e ampl São Paulo: Atlas, 1999. 334p.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz. . **IRPJ/CSLL 2008: manual do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido : ano-calendário 2008 : lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado**. São Paulo: IOB Thomson, 2008. 447 p.

SANTOS, Cleônimo dos. **Como calcular e recolher PIS/PASEP e COFINS**. 4 ed. São Paulo: IOB, 2007. 350 p.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Imposto de renda pessoa jurídica para contadores**. 3. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2008. 717 p.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. **Direito tributário**: aspectos do sistema tributário nacional. São Paulo: Sugestões Literárias, 1967. 394 p.

SECRETARIA DO ESTADO E DA FAZENDA DE SANTA CATARINA. 2012.
Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html> Acesso em 20 mai. 2012

VIANNA, Ilca Oliveira de Almeida. **Metodologia do trabalho científico: um enfoque metodológico da produção científica**. São Paulo: EPU, 2001. 288 p.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro presumido**. 8.ed. rev. e atual Curitiba: Juruá, 2009. 211 p.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Regimes de Tributação**. 7. ed. rev. e atual Curitiba: Juruá, 2009. 260 p.

ANEXO

ANEXO A – Demonstração do Resultado do Exercício 2011

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31/12/2011		
Empresa: xxxxxx COMÉRCIO DE AUTO PEÇAS LTDA.		Folha: 372
CNPJ:		Livro: 25
Descrição	Saldo	Total
RECEITAS OPERACIONAIS COM VENDAS E SERVIÇOS		<u>1.329.709,39</u>
Vendas de Mercadorias		<u>1.329.709,39</u>
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA		<u>(87.085,50)</u>
Impostos Incidentes s/Vendas		<u>(87.085,50)</u>
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA		<u>1.242.623,89</u>
(-) CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS		<u>963.567,13</u>
LUCRO OPERACIONAL BRUTO		<u>279.056,76</u>
DESPESAS OPERACIONAIS		<u>(164.670,07)</u>
Despesas Administrativas		<u>(143.905,41)</u>
Despesas Tributárias		<u>(17.310,63)</u>
Despesas Financeiras		<u>(3.454,03)</u>
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS		<u>1.419,40</u>
Receitas Financeiras		<u>1.419,40</u>
RESULTADO OPERACIONAL		<u>115.806,09</u>
OUTRAS RECEITAS E DESPESAS		<u>0,00</u>
RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DO I.R.P.J. e C.S.L.L		<u>115.806,09</u>
RESULTADO DO EXERCÍCIO		<u>115.806,09</u>